

LÁZÁR LÁSZLÓ

ÉRTÉKEK ÉS MÉRTÉKEK

**A vállalati erőforrás-felhasználás leképzése és elemzése
 hazai üzleti szervezetekben**

VEZETÉSI ÉS SZERVEZÉSI TANSZÉK

TÉMAVEZETŐ: DR. DOBÁK MIKLÓS, EGYETEMI TANÁR

Minden jog fenntartva!

BUDAPESTI KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI ÉS ÁLLAMIGAZGATÁSI EGYETEM
GAZDÁLKODÁSTANI Ph.D. PROGRAM

ÉRTÉKEK ÉS MÉRTÉKEK

**A vállalati erőforrás-felhasználás leképzése és elemzése
hazai üzleti szervezetekben**

PH.D. ÉRTEKEZÉS

Lázár László

Budapest, 2002

TARTALOMJEGYZÉK

TARTALOMJEGYZÉK	5
AZ ÉRTEKEZÉS ÁBRÁINAK JEGYZÉKE	8
AZ ÉRTEKEZÉS TÁBLÁZATAINAK JEGYZÉKE	8
BEVEZETÉS	11
A KUTATÁSI TERÜLET	11
KUTATÁSI KÉRDÉSEK	11
A KUTATÁS MÓDSZERTANA	12
A KUTATÁS EREDMÉNYEINEK ÖSSZEFOGLALÁSA	12
A DOKTORI ÉRTEKEZÉS FELÉPÍTÉSE	13
I. RÉSZ: A VÁLLALAT ÉS VIZSGÁLT RENDSZERÉNEK ÉRTELMEZÉSE	15
1. FEJEZET: A VÁLLALAT MINT ERŐFORRÁS-EGYESÍTŐ ÉS -ÁTALAKÍTÓ RENDSZER	15
2. FEJEZET: VEZETÉS ÉS SZERVEZETI ALRENDSZEREK	16
3. FEJEZET: VÁLLALATI ERŐFORRÁSOK ÉS FELHASZNÁLÁSUK	18
4. FEJEZET: A TRANSZFORMÁCIÓS FOLYAMAT LEKÉPZÉSE I.: MODELLEZÉS ÉS INFORMÁCIÓNYÚJTÁS	25
5. FEJEZET: A TRANSZFORMÁCIÓS FOLYAMAT LEKÉPZÉSE II.: MÉRÉS, ÉRTÉKELÉS, TERVEZÉS ÉS ELEMZÉS	29
II. RÉSZ: AZ ERŐFORRÁS-FELHASZNÁLÁST VEZETŐI SZEMPONTOK SZERINT LEKÉPZŐ ÉS ELEMZŐ RENDSZEREK JELLEMZŐI A SZAKIRODALOMBAN	35
6. FEJEZET: KOSTENRECHNUNG – A NÉMET SZAKIRODALOM VIZSGÁLATA	36
6.1. Számvitel, vállalati számítások és controlling mint a Kostenrechnung fölérendelt rendszerei	36
6.2. A Kostenrechnung meghatározása a német szakirodalomban	42
6.3. A Kostenrechnung feladatai	49
6.4. Költségfogalom a német Kostenrechnung irodalomban	53
6.4.1. Az általános költségfogalom meghatározása	54
6.4.2. A költség mint áramlási (flow) jellemző	64
6.5. A Kostenrechnung folyamatának alapelemei és néhány speciális költségfogalma	66
7. FEJEZET: COST ACCOUNTING – AZ ANGOL SZAKIRODALOM VIZSGÁLATA	71
7.1. Számvitel és controllership mint a cost accounting fölérendelt rendszerei	71
7.2. A cost accounting meghatározása az angol szakirodalomban	80
7.3. A cost accounting céljai és feladatai	84
7.4. Költségfogalom az angol cost accounting irodalomban	85
7.4.1. Az általános költségfogalom meghatározása	86
7.4.2. A költség mint áramlási (flow) jellemző	88
7.5. A cost accounting folyamatának alapelemei és néhány speciális költségfogalma	91
8. FEJEZET: NÉMETEK ÉS ANGOLOK – ÖSSZEHASONLÍTÁS ÉS KITEKINTÉS	95
8.1. A felfogásokban mutatkozó különbségek	95
8.2. A megközelítésekben mutatkozó hasonlóságok	97
8.3. Az utóbbi két évtized német és angol szakirodalmi tendenciái	99
8.3.1. Vázlatok a Kostenrechnung és a cost accounting történetéből	100
8.3.2. A nyolcvanas évek módszertani kritikája	105
8.3.3. A hagyományos szemléleten túllépő tendenciák a szakirodalomban	115
8.4. A nem tárgyiasult, stratégiai erőforrások leképzésének speciális eszközei	117

9. FEJEZET: AZ ERŐFORRÁS-FELHASZNÁLÁST VEZETŐI SZEMPONTOK SZERINT LEKÉPZŐ ÉS ELEMZŐ RENDSZER GONDOLATÁNAK FEJLŐDÉSE A MAGYAR SZAKIRODALOMBAN	123
9.1. Magyar források a század elejétől a szocialista tervgazdaságig	123
9.2. A tervgazdaság időszaka Magyarországon	126
9.2.1. Az 1949-1968. közötti időszak	126
9.2.2. Az 1968-as reformtól a rendszerváltásig	128
9.3. A rendszerváltástól napjainkig	131
10. FEJEZET: A LEKÉPZŐ ÉS ELEMZŐ RENDSZEREK KONTEXTUSA	136
III. RÉSZ: AZ EMPIRIKUS KUTATÁS	143
11. FEJEZET: A KUTATÁS ALAPJAI	143
11.1. A kutatás filozófiája és előfeltevései	143
11.2. A kutatás elemzési egysége és alapkérdései	146
11.3. A kutatásban alkalmazott módszerek	148
11.4. A költség-számítási és -elemzési rendszer kutatásának induló keretmodellje	154
11.4.1. A rendszer jellemzői	156
11.4.2. A befolyásoló kontextuális tényezők	159
11.5. A kutatás hipotézisei	165
12. FEJEZET: „KÖLTSÉGEK A VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN” - KÉRDŐÍVES FELMÉRÉS A HAZAI VÁLLALATOK MÉRÉSI ÉS ÉRTÉKELÉSI GYAKORLATÁRÓL	178
12.1. A kutatás célja és az adatfelvételi eljárás	178
12.2. A kutatás kérdőíve	181
12.3. Az elemzési módszertan	182
12.4. A visszaérkezett kérdőíveket kitöltő vállalatok alapjellemezői	184
12.5. A kérdőíves kutatás eredményei	189
12.5.1. A szervezetek stratégiai kritikus erőforrásai	189
12.5.2. A stratégiai kritikus erőforrások és felhasználásuk mérése és értékelése	193
12.5.3. A vállalatok költség-számítási és -elemzési gyakorlata	198
12.5.4. A költség-számítást és -elemzést befolyásoló tényezők	224
12.5.5. A költség-számítás és -elemzés információs bázisa és kivitelezői	237
12.5.6. A költség-információkkal való elégedettség	241
12.6. A kutatás hipotéziseinek kiértékelése	242
12.7. „Költségek a vezetés szolgálatában” – Számvetés	261
13. FEJEZET: TANULMÁNY EGY HAZAI ÜZLETI SZERVEZET MÉRÉSI ÉS ÉRTÉKELÉSI GYAKORLATÁRÓL	264
13.1. A módszertan választásának rövid indoklása	264
13.2. A tanulmány jellemzése	265
13.3. A tanulmányírás módszertani kérdései	267
13.4. „Ember tervez,…” – Az ETV-Erőterv Rt. esete	270
Félszáz esztendő	270
Nyelvrokonság és tulajdonlás	273
Szervezeti struktúra a kilencvenes évek második felében	276
Gazdasági informatika – és ami mögötte van	284
A szervezet stratégiai szempontból kritikus erőforrásai	288
A balanced scorecard története	291
Szerepértelmezés és lehetőségek I.: a gazdasági ügyvitel vezetése	294
Szerepértelmezés és lehetőségek II.: az operatív controlling története	298
A költségek számításának és elemzésének közelmúltja és jelene	301

13.5. Az ETV-Erőterv Rt. esete – Számvetés	312
13.5.1. A vizsgált rendszert befolyásoló kontextuális tényezők	312
13.5.2. Az esettanulmány-írás módszertanának értékelése	317
ÖSSZEFOGLALÁS	320
A KUTATÁSI FOLYAMAT LEZÁRÁSA	320
A KUTATÁS FŐ MEGÁLLAPÍTÁSAI	321
AZ EREDMÉNYEK HASZNOSÍTHATÓSÁGA, TOVÁBBI KUTATÁSI IRÁNYOK	324
FÜGGELÉK	327
1. MELLÉKLET: A „KÖLTSÉGEK A VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN” FELMÉRÉS KÍSÉRŐLEVELE ÉS KÉRDŐÍVE	HIBA! A KÖNYVJELZŐ NEM LÉTEZIK.
2. MELLÉKLET: A „KÖLTSÉGEK A VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN” VÁLLALATAINAK STRATÉGIAILAG KRITIKUS ERŐFORRÁSAI	HIBA! A KÖNYVJELZŐ NEM LÉTEZIK.
3. MELLÉKLET: „KÖLTSÉGEK A VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN”: ÖSSZEFOGLALÁS A STRATÉGIAILAG KRITIKUS ERŐFORRÁSOKAT ÉS FELHASZNÁLÁSUKAT FORMÁLISAN MÉRŐ ÉS ÉRTÉKELŐ, NEM SZÁMVITELI ESZKÖZÖKRŐL	HIBA! A KÖNYVJELZŐ NEM LÉTEZIK.
HIVATKOZÁSOK JEGYZÉKE	HIBA! A KÖNYVJELZŐ NEM LÉTEZIK.

Az értekezés ábráinak jegyzéke

1. ábra: A költségszámítás mint információs modell	46
2. ábra: Ráfordítások és költségek közötti különbség a német költségszámítási szakirodalomban	65
3. ábra: Költségek és folyó ráfordítások viszonyának értelmezése az angol irodalomban	90
4. ábra: A hagyományos Kostenrechnung hiányosságai Mussnig szerint	112
5. ábra: A Kostenrechnung fejlődési tendenciái	114
6. ábra: Ráfordítás és költség eltérő értelmezése különböző szemléletekben	134
7. ábra: A számviteli információs rendszerek kezdeti kontingencialista modellje	137
8. ábra: A cost accounting kialakításának értelmezési kerete Amigoni alapján	138
9. ábra: A Kostenrechnung kialakításának befolyásoló tényezői Krieger szerint	141
10. ábra: A kutatás induló keretmodellje	155
11. ábra: Az „elméleti” és a „kiküldött” minta ágazati megoszlásának összehasonlítása	179
12. ábra: A 250 fő alatti vállalatok aránya az „elméleti” és a „kiküldött” mintában, ágazatok szerint	180
13. ábra: A „kiküldött” kérdőívek területi megoszlása	180
14. ábra: Az „elméleti”, a „kiküldött” és a „beérkezett” minta ágazati megoszlásának összehasonlítása	185
15. ábra: A 250 fő alatti vállalatok aránya az „elméleti”, a „kiküldött” és a „beérkezett” mintában, ágazatonként	186
16. ábra: A „beérkezett” minta vállalatainak alapítási éve	186
17. ábra: A „beérkezett” minta vállalatainak 2001. évi forgalma és mérlegfőösszege	187
18. ábra: A „beérkezett minta” vállalatai üzletégainak száma	188

Az értekezés táblázatainak jegyzéke

1. táblázat: Az erőforrások osztályozása Kosiol alapján	20
2. táblázat: Az erőforrások csoportosítása Antal-Mokos/Balaton/Drótos/Tari alapján	21
3. táblázat: A kutatás összefoglaló erőforrásértelmezése	23
4. táblázat: A számvitel tagolása a számítás jellege szerint	39
5. táblázat: A költségszámítás néhány modelljellemezője	44
6. táblázat: A költségek tagolása a különböző objektumokhoz való hozzárendelés módja szerint	70
7. táblázat: Az ún. vezetői és pénzügyi számvitel közötti különbségek összefoglalása	76
8. táblázat: A Financial Executives Institute controllership-funkciói	80
9. táblázat: Válogatott cost accounting könyvek tartalma	83
10. táblázat: Kutatási stratégiák Yin szerint	153
11. táblázat: A vizsgált rendszer működését meghatározó folyamatok összefoglalása	159
12. táblázat: A vizsgált rendszerjellemezők elhelyezkedése a kérdőívben	182
13. táblázat: Az alkalmazott kapcsolatvizsgálati eljárások	183
14. táblázat: Az elemzett vállalatok tulajdonlási jellemzői	188
15. táblázat: A kérdőívekben megjelenő stratégiai kritikus erőforrások	190
16. táblázat: A stratégiai kritikus erőforrások mérésének és értékelésének gyakorlata	194
17. táblázat: A vállalati költségszámítás céljai és alapjellemezői	198
18. táblázat: A rendszer céljaival és alapjellemezőivel szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők	201
19. táblázat: A költségek tervezésének és elszámolásának jellemzői	202
20. táblázat: A tervezés és elszámolás jellemzőivel szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők	205
21. táblázat: Különböző tervek költség-alkalmazások előfordulása	209
22. táblázat: A tervezési dilemmákkal szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők	212
23. táblázat: Különböző költségelemzési módszerek előfordulása	213
24. táblázat: Az elemzési módszerekkel szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők	215
25. táblázat: Különböző speciális eljárások előfordulása	219
26. táblázat: A speciális eljárásokkal szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők	221
27. táblázat: Egy kiemelt kulcstermék költség-összetevőinek változása	224
28. táblázat: A költségszámítást és –elemzést meghatározó kontextuális tényezők	226
29. táblázat: A befolyásoló tényezők közül képzett faktorok (főkomponensek)	228

30. táblázat: A befolyásoló tényezők klaszterek szerinti értékei	229
31. táblázat: A költségszámítás és –elemzés kivitelezőjének munkaköre	238
32. táblázat: A számviteli terület információellátottsága	239
33. táblázat: A rendszerrel való elégedettség mértéke	241
34. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. vezetőinek véleménye a stratégiai szempontból kritikus erőforrások méréséről és értékeléséről	290
35. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. kiemelt vezetőinek véleménye a stratégiai szempontból kritikus erőforrások méréséről és értékeléséről	291
36. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. vezetőinek véleménye a vállalat balanced scorecardjáról	293
37. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. vezetőinek véleménye a vállalati költségszámításról	311

„A valódi történetben mozdulatlan helynek lenni nem szabad, mint ahogy a valódi világban sincs mozdulatlan hely. Ezt már Arkhimédész tudta, amikor azt mondta: mutass nekem egy szilárd pontot, és ennél fogva a világot a sarkából kiemelem. Arkhimédész már tudta azt, amit kétezer évvel később Einstein nagy húhóval felfedezett. A történet (világ) éppen az, hogy szilárd pont benne nincs. Mindnyájan benne vagyunk (a pácban), és szüntelenül mozgunk. Ezért a világ (történet) reális. Ezért okkult. Meghatározhatatlan. Ezért nem lehet a sarkából kiforgatni. Ezért stabil.”

(Hamvas Béla)

BEVEZETÉS

A kutatási terület

Doktori értekezésem két nagy tudományterületet köt össze: a vezetéstudományt és a számvitelt. Az összekötő kapocs a munka központi fogalma, az „erőforrás”. Erőforrás számomra mindaz, ami a szervezeti értékteremtéshez elengedhetetlen, mindenfajta korlátozás nélkül. Felfogásomban a szervezetek erőforrások egyesítésével és átalakításával teljesítményeket hoznak létre. A teljesítmény-előállítási folyamatot a vezetés irányítja. A vezetésnek a hatékony és eredményes irányításhoz szüksége van az erőforrások számbavételére, illetve a felhasználásukat leképző és elemző eszközökre.

Ezen leképző és elemző eszközök között kiemelkedő szerepet játszanak *a költségek számításával és elemzésével foglalkozó vállalati rendszerek*, hiszen a költségek adott időszakban az alaptevékenység szokásos (normál) keretében lezajló értékelt erőforrás-felhasználást jelentik. Ebből következően állnak vizsgálatom középpontjában a vezetői szempontú költségszámítást és -elemzést megvalósító eszközök. Másfelől azonban tény, hogy a számvitel jellegéből és szabályozásából következően nem minden erőforrás felhasználása jelenik meg a költségekben. Különösen igaz ez a nem tárgyiasult, de a vállalati stratégia szempontjából fontos tényezőkre. A kutatás tehát annak feltárására is kiterjedt, hogy a költségekkel dolgozó rendszereken kívül a szervezetekben milyen *egyéb eszközök* elégíthetik ki még a vezetésnek az erőforrások átalakulási folyamatára irányuló ismeretszerzési szükségleteit.

Kutatási kérdések

A fentiek jegyében a kutatással a következő alapvető kérdésekre kerestem a választ:

- A vezetők szerint mitől maradnak fenn hosszú távon a szervezeteik? Min múlik a szervezetek léte? Mik azok a tényezők („stratégiaiilag kritikus erőforrások”), amelyek a fennmaradás szempontjából döntőek?
- Hogyan (mely szervezeti szereplőknek és milyen eszközökkel) lehet azonosítani, megtartani és fejleszteni ezeket a kritikus erőforrásokat?

- A „költségekkel” (ami a pénzben értékelt erőforrás-felhasználás szinonimája) dolgozó vállalati rendszerek milyen módon épülnek fel? Mik a céljaik? Hogyan működnek? Mely tényezők és miként befolyásolják a működést?
- A szervezetek vezetésének mi a viszonya az erőforrásokhoz, illetve a rájuk irányuló rendszerekhez?

A kutatás módszertana

Kérdéseim megválaszolásához előbb a szakirodalomban vizsgáltam. Egyfelől azt kerestem, hogy az elmélet mi módon közelíti a kutatás tárgyát, másfelől azt, hogy megelőző kutatások folytak-e a témában, s ha igen, milyen eredményre vezettek. A szakirodalmi feltáró munkát egy elméleti keretmodell megalkotása és hipotézisek megfogalmazása zárta.

Ezt követően egy empirikus adatfelvételi és -elemzési szakasz következett. A vizsgálandó rendszerekhez külső szemlélőként közelítve megkíséreltem magam is megfelelni kutatási kérdéseimre; *leírva és megmagyarázva*, a valóságban mi, hogyan és miért fordul elő. Célom eléréséhez két módszert alkalmaztam: először egy ötszáz elemű mintán kérdőíves felmérést valósítottam meg, majd a visszaérkezett közel hatvan kérdőívből képzett adatbázist egy- és többváltozós matematikai-statisztikai eljárásokkal elemeztem. Az eredmények lehetőséget adtak a hipotézisek kiértékelésére. Második lépésben, a kérdőíves módszer kiegészítéseképpen egy egyedi vállalati elemzést készítettem el. E módszer alkalmat teremtett a hipotézisek egy részének mélyebb felülvizsgálatára.

A kutatás eredményeinek összefoglalása

Úgy gondolom, a tanszéki kutatóközösségben végzett, így annak szellemiségét és korábbi eredményeit is magában foglaló munkámmal több szinten hozzájárultam az érintett tudományterületek által hordozott tudáshoz.

Szándékom szerint kutatómunkám egyik fontos eredménye, hogy kritikus szakirodalmi összegzést nyújt a költségek számításával és elemzésével foglalkozó angol, német és magyar nyelvű irodalomból. Ehhez kapcsolódó további hozzájárulás, hogy mindezt összekapcsolja a stratégiai erőforrások számbavételének és mérésének kérdéskörével.

A doktori értekezés fő hozadékanak tartom, hogy egy, a hazai üzleti szervezetek iparági megoszlását hűen tükröző empirikus adatfelvétel és –elemzés segítségével megállapításokat tudtam tenni a vizsgált vállalatok költségekkel dolgozó rendszereiről, az ezek kialakítását befolyásoló tényezőkről, a szervezetek stratégiailag kritikusnak tartott erőforrásairól, az utóbbiakat megragadó eszközökről, illetve a vezetők e tárgyban alkotott véleményéről. A megfogalmazott megállapítások hasznos információként szolgálhatnak tudományos kutatóknak, hallgatóknak és vállalati szakembereknek egyaránt.

Önmagában is értékes eredménynek tartom azt a vállalati tanulmányt, amely a kérdőíves felmérés eredményeinek kiegészítéseképpen született. Általa az általánosból az egyedire következtető módszer után mód nyílt az egyedi felől az általános felé nyitni. A kutatási kérdéseim megválaszolásában segítő eszköz – megfelelő átdolgozás után – többféle módon hasznosítható, így alapja lehet egy oktatási esettanulmánynak is.

Végül eredménynek tartom azt is, hogy maga a kutatási folyamat lezajlott. Ennek révén tapasztalatot szereztem én, tapasztalatot szerzett a közösség is; a tudományos gondolkodást serkentő vitaanyag született, melyből újabb ötletek és kutatási irányok nyílhatnak.

A doktori értekezés felépítése

A doktori értekezés a klasszikusnak nevezhető szerkezetben született meg. A Bevezetést követő két rész az elméleti összefoglalást, a harmadik rész az empirikus kutatást tartalmazza.

Az *első rész* azt a szemléletet körvonalazza, melyben a munka íródott. Öt fejezete a legfontosabb alapfogalmak tartalmát rögzíti: leírja, a kutatás keretében mit értek vállalat és vezetés, erőforrás, leképzés és elemzés alatt. Mindezek segítségével első szinten jellemezni tudom a kutatás tárgyát.

A *második rész* a téma szakirodalmának felhasználásával alapvetően azt mutatja be, miként értelmezhető a költségek számítására és elemzésére hivatott, vezetői szempontok szerint működő rendszer. A rész először a német és az angol nyelvű forrásmunkákat taglalja külön-külön, majd összehasonlítja a felfogásokat, kiegészítve ezt a megmutatkozó nemzetközi irodalmi tendenciákkal. A költségek után a stratégiailag kritikus erőforrásokról és az erőforrás-felhasználás számbavételének speciális eszközeiről is írok. Ezek után a téma hazai szakirodalmát tekintem át. Történeti jelleggel, a huszadik század célszerűnek tűnő szakaszolásával – a teljesség igénye nélkül – rendezem össze a

2000-ig megjelent válogatott magyar nyelvű forrásokat. A rész utolsó fejezete a vizsgálandó eszközöket szervezeti környezetükbe ágyazza.

Az értekezés *harmadik* része az általam végzett empirikus kutatást és az adatelemzést tartalmazza. A kutatási kérdések megfogalmazása után az alkalmazott módszertanokat mutatom be. Ezt követően azt az induló keretmodellt vázolom, amit a gondolatok összerendezése céljából, a költségekkel dolgozó rendszerekre irányuló kutatási kérdések vizsgálatának biztosításához alkottam. A modellt követően hipotéziseimet állítom fel. A kutatási módszerek közül elsőként a saját kérdőíves felmérés lebonyolítását és eredményeit ismertetem, a hipotéziseket is kiértékelve. A második lépcsőben az általam – a kérdőíves kutatás kiegészítéseképpen – készített vállalati tanulmány következik. Mindkét módszer alkalmazását számvetés követi, melyben összegzem az eredményeket, és önmagukban is értékelem a módszertanokat.

A doktori értekezést az Összefoglalás, benne a következtetések levonása és a követő kutatásokra való utalás zárja.

A disszertáció írása igen hosszú és bonyolult folyamat. Látszólag egyvalaki teljesítménye, valójában igen sok ember támogatása és aktív segítsége szükséges megszületéséhez. Számba venni nem is lehetséges mindenkit.

E helyen azonban külön is köszönetet mondok témavezetőmnek, Dr. Dobák Miklósnak a biztosított tág mozgástérért, a sokszínű szakmai támogatásért és a bátorításért, illetve Dr. Thomas Schildbachnak az áldozatkész segítségért és hasznos ötletekért.

Köszönettel tartozom egykori és mai tanszéki kollégáimnak, közülük is kiemelten Dr. Antal-Mokos Zoltánnak, Dr. Bakacsi Gyulának, Dr. Bodnár Viktóriának, Dr. Bokor Attilának, Dr. Buzády Zoltánnak, Dr. Drótos Györgynek, Gelei Andrásnak, Dr. Kovács Sándornak, Dr. Marosi Miklósnak, Móricz Péternek, Dr. Radácsi Lászlónak, Székely Ákosnak, Dr. Takács Sándornak és Tirnitz Tamásnak.

E helyen köszönöm meg az ETV-Erőterv Rt. vezetésének és munkatársainak, s elsősorban Wagner Gábornak a rám áldozott időt és energiát.

Végül, de nem utolsó sorban köszönöm családomnak, feleségemnek és két kicsi lányomnak a rengeteg türelmet és szeretetet, amellyel a munkát lehetővé tették.

I. RÉSZ: A VÁLLALAT ÉS VIZSGÁLT RENDSZERÉNEK ÉRTELMEZÉSE

A disszertáció első részével az volt a célkitűzésem, hogy a kutatás tárgyát alapvető szinten értelmezzem. Ennek megfelelően „a vállalatok erőforrás-felhasználási folyamatát vezetői szempontok szerint leképző és elemző rendszer” összetétel valamennyi tagját szándékomban állt röviden kibontani. Az alábbiakban írok arról, milyen vállalatképet és vezetésfelfogást vettem alapul, mit jelent számomra az erőforrások és azok felhasználásának fogalma, mit jelent mérni, értékelni, tervezni és elemezni. Bár a kifejtés alapszintű, mégis lényegesnek tartom: világossá válik belőle, az értekezésben milyen szemüveggel tekintek a világra, illetve mit várhatunk el a vizsgált vállalati rendszerektől.

1. fejezet: A vállalat mint erőforrás-egyesítő és -átalakító rendszer

A gazdálkodó szervezetek értelmezésében *rendszerek*, *erőforrások egyesített halmazai*: oly módon keletkeznek, ha egyének vagy egyének csoportjai erőforrásaik egy részét egy rajtuk kívül álló rendező elv alá rendelik (vö. *Kieser/Kubicek*, 1992, 1-2.). A szervezet ugyanakkor nem csupán *keretbe foglalja*, hanem ciklikus tevékenység formájában *át is alakítja az erőforrásokat*.

A vállalat a gazdaság és a társadalom szélesebb kontextusába beágyazottan működik. Ezen egyének és csoportok igen különböző érdekekkel és célokkal támasztanak igényeket a vállalati működéssel szemben.

A rendszer fogalma a szakirodalomban korántsem egységes (vö. *Churchman*, 1977, 23., 39.; *Marosi*, 1978; *Szintay*, 1985, 15.; *Szűcs*, 1990, 9.), abban azonban a meghatározások megegyeznek, hogy minden rendszer elemekből, ezek tulajdonságaiból és az elemek közötti kapcsolatokból áll. Ezen általános (vagy alap) rendszerdefiníció nem mond semmit az elemek és kapcsolataik jellegéről, rendjéről, a rendszer céljáról, működésének értelméről és jelentőségéről. A szervezetet tehát ebben az értelemben meghatározhatjuk rendszerként, illetve, mint hogy a vizsgálódás szintjének módosításával az alkotóelemek maguk is rendszernek tekinthetők, egyben rendszerek összességéeként (*Katz/Kahn*, 1986, 286.).

Felfogásomban a szervezet mint rendszer emberek által tudatosan létrehozott és alakított, reálisan létező, komplex, illetve meghatározhatatlan (az elemek és kapcsolataik nagy számossága miatt maradéktalanul le nem írható), dinamikus; kapcsolatai sztochasztikusak, s a folyamatok vége, a következő állapot csak valószínűsíthető; nyílt, azaz a környezettel szemben nyitott; hierarchikus, a rendszer hierarchiája viszont igény szerint különböző nézőpontokból szemlélhető; ilyen módon az

elemek bizonyos jellemzői elhanyagolhatók, más jellemzői előtérbe állíthatók; különböző erőforrásokkal és különböző utakon érheti el ugyanazt a célt (ekvifinalitás). (A rendszer, illetve a rendszerként felfogott szervezet ezen és további jellemzőihez lásd még pl. *Fuchs*, 1979, 56., 59.; *Grochla*, 1979, 133., 183.; *Szintay*, 1985, 45.; *Cotel*, 1981, 19.; a rendszerelmélet történetéhez és jellemzőihez összefoglaló jelleggel lásd pl. *Grochla/Lehmann*, 1980).

A rendszerek elemzésének egyik kiindulópontja annak tisztázása, hogy hol húzódnak határai. Ez nyilvánvalóan nem csupán a szervezetekre vonatkozóan, hanem a szervezetekben mint rendszerekben működő rendszerek esetében is fontos tényező.

2. fejezet: Vezetés és szervezeti alrendszerek

A disszertáció keretében képviselt felfogás szerint a szervezet felsővezetése koordinálja azt a folyamatot, melynek keretében a vállalat erőforrásai a vállalati rendszerhez rendelődnek és átalakulnak. Ennek során az erőforrások között a már meglévőkön kívül új kapcsolatok alakulnak ki. Az erőforrások és felhasználásuk összehangolása és integrálása célul tűzött teljesítmények elérésére irányul. A vezetés ugyanakkor nem áll kívül a működésen; tevékenysége és saját rendelkezésre bocsátott erőforrásai is tárgyát képezik a koordinációnak (vö. *Johnson/Kast/Rosenzweig*, 1969, 238.; a különböző vezetéstudományi elméletekhez lásd pl. *Torgersen/Weinstock*, 1983, 16.).

A vezetés tevékenysége jellemzően a szervezet mint rendszer elemeinek valamely halmazára összpontosít. Az alrendszerképzés elemeiként a fentiek értelmében megjelenhetnek az erőforrások. A halmazképzés alapegysége ugyanakkor lehet például a tevékenység is (*Drótos*, 1996). Ekkor a tevékenységek az erőforrások kombinációit jelentik.

A szervezet mint komplex rendszer alrendszerképzési logikái között gyakran találkozni a *vezetési* alrendszer elhatárolásával. A vezetési alrendszert ebben az esetben a vezetői *funkciók* (tevékenység-halmazok) alkotják (pl. célkitűzés és stratégiaalkotás, szervezés, közvetlen irányítás és kontroll, vö. *Dobák*, 1996, 127.). *Hahn* (1979) rendszerelméleti szempontú elemzésében a vezetést az akaratképzés és az akaratérvényesítés folyamatoként fogja fel. Szerinte a vezetés információszervezési, információfeldolgozási és információátadási feladatokból áll. A vezetési alrendszer elemei ebben az esetben azok a meghatározott tulajdonsággal rendelkező *emberek*, akik vezetői tevékenységet végeznek, azaz terveznek (problémafelállítás, keresés, elbírálás, döntés),

végrehajtják a terveket, majd ellenőrzik a megvalósulást. E tevékenységek ugyanakkor vonatkozhatnak a vállalat mint rendszer egészére, a vállalat alrendszereire, a vállalatot a környező rendszerekkel összekapcsoló rendszerekre, mindezek elemeire és kapcsolataira egyaránt (Hahn, 1979, 305-318.).

Egy másik, az erőforrás-felhasználás folyamatának megragadása, így témám szempontjából jelentős szerepet játszó alrendszerképzési elv szerint szokás *közvetlen* (vagy közvetlen produktív) és *közvetett* (vagy közvetett produktív) vállalati területekről mint alrendszerekről beszélni (Schehl, 1994, 29.). A közvetlen területek a vállalat értékesítési piacokra szánt termékek létrehozásában alapvető szerepet játszó funkciókat, azaz szakmailag homogén tevékenység-halmazokat jelentik, mint az alaptevékenységhez kötődő teljesítmények előállítása (termelés) és a kiszállítás. A közvetett (támogató) területek nem tartoznak a közvetlen teljesítmény-előállításhoz, jóllehet szerepük nem kisebb. A közvetett funkciók megelőzhetik, kísérhetik vagy követhetik a közvetlen tevékenységeket, általában emberi munkaigényesek, belső szolgáltatást nyújtva információkat közvetítenek, nem raktározhatók és szükséges szintjük nem mindig jelezhető előre egyértelműen. Közvetett területnek minősül egy termelő vállalatban az anyagbeszerzés, a belső szállítás, a raktározási tevékenység, a tárgyi eszköz gazdálkodás (a beszerzés, karbantartás, selejtezés), a kutatás és fejlesztés, a fizikai és szellemi munka-előkészítés, a minőségbiztosítás, a marketing és értékesítés, az igazgatás (számvitel, pénzügy, controlling, emberi erőforrás menedzsment, stratégiai tervezés), a felsővezetés stb.

A megközelítésemet jellemző fenti vázlat a vezetést funkcionális szempontból, strukturalista alapon, célracionális mechanizmusként látta. A szervezet és a benne működő alrendszerek ebben a keretben eszközök a vezetők kezében, céljaik elérésére. Ennek hangsúlyát megtartva fontosnak tartom ugyanakkor azon meggyőződésemet is hangsúlyozni, hogy a rendszerek megteremtésében és működtetésében érvényesül a vezetés kreatív és kezdeményező gondolkodása. A kialakítás folyamata megítélésem szerint evolutív természetű, végkimenete nem látható pontosan előre, s a vezetésen kívül számos más vállalati érintett által is befolyásolt. Kutatásomban a funkcionális logika bázisán ez utóbbi szempontoknak is helyt kívántam adni.

3. fejezet: Vállalati erőforrások és felhasználásuk

A vállalat működése során erőforrásokból transzformációs folyamatokon keresztül rögzített céloknak megfelelő teljesítményeket állít elő, folyamatosan kapcsolatban állva környezetével.¹ A vállalat teljesítményeinek előállítása tehát *erőforrások felhasználása* révén lehetséges. Az alfejezet célja, hogy a szervezeti erőforrások és felhasználásuk fogalmát meghatározza.

Az erőforrások *Antal-Mokos/Balaton/Drótos/Tari* (1997, 68.) értelmezésében egy vállalat értékteremtő folyamatainak a lehető legtágabban értelmezhető inputjai. *Kosiol* (1979a, 23.) szerint is „erőforrás valamennyi értékkel bíró dolog, teljesen általánosan és minden korlátozás nélkül”. Eszerint az erőforrás fogalmából semmilyen – a teljesítményelőállítás kapcsán valamely döntési helyzetben előnyben részesített, illetve felhasznált – tényező nem hagyható ki előzetes megítélés nélkül. „Egy vállalat erőforrásait azon elérhető, illetve rendelkezésre álló tényezők állományaiként definiálhatjuk, melyeket a cég birtokol vagy kontrollál. Az erőforrásokat a szervezet számos más eszköz és egybekapcsoló mechanizmus ... felhasználásával végtermékekké és szolgáltatásokká alakítja” – ad *Amit/Schoemaker* (1993, 35.) egy szintén minden lehetséges tényezőre kiterjedő induló meghatározást. A szakirodalomban ugyanakkor számtalan, a fentit pontosítani igyekvő definícióval, illetve a meghatározásokat rendszerezni kívánó próbálkozással is találkozhatunk. Vannak szerzők, akiknek „elegendő” az értékelőállításhoz való nélkülözhetetlenség, mások a szűkösséget is elhagyhatatlan kritériumként említik, vagy még több korlátozó kritériumot vezetnek be.

Úgy gondolom, hogy mint mindig, itt is érvényes: a fogalom éppen előttünk fekvő meghatározása sohasem a „helyes-helytelen”, hanem „az adott téma szempontjából célszerű vagy célszerűtlen” dimenzióban ítélandó meg. Az alábbi rövid áttekintésben szakirodalmi meghatározásokból szemezgetek, a teljességre nem törekedve. Alláspontomat ezek után tisztázom.

A német szakirodalomban az erőforrások fogalma helyett gyakran olvashatunk termelési tényezőkről („Produktionsfaktor”). *Gutenberg* termelési tényezőkről szóló tanai e tekintetben a német vállalatgazdaságtan első zárt rendszerezését jelentették (*Gutenberg*, 1983). A vállalati teljesítményelőállítási folyamat elemzése kapcsán *Gutenberg* megállapítja, hogy az az emberi

¹ Az erőforrás fogalma helyett különböző tudományágakban a termelési tényező, a bemeneti érték, illetve az input kifejezés is előfordul. Én e terminusokat, ha külön nem jelzem, szinonimaként használom. A „teljesítmény” fogalom jelentése a gazdaságtani szakirodalomban igen sokszínű, illetve a vállalati működés számos dimenziójában értelmezhető (lásd pl. *Wimmer*, 1999). Az értekezés a kifejezéssel egy adott időszakra vonatkozóan a vállalati erőforrás-felhasználás szándékolt és értékelt outputjait jelöli (vö. *Schweitzer/Küpper*, 1995, 21.).

munkateljesítmény és a technikai apparátus (a munkaeszközök) nélkül nem valósulhat meg. Amennyiben a szervezet termék-előállítását is végez, ezen tényezőkhez nyersanyagok is társulnak. E három produktív faktort nevezi elementáris faktoroknak, utalván arra, hogy belőlük áll össze az értékteremtési folyamat. Az emberi munkateljesítményt ugyanakkor Gutenberg két részre tagolja. A valamely objektumra vonatkoztatott tevékenységek közvetlenül kapcsolatban állnak a teljesítmény-előállítással, a teljesítmény értékelésével, illetve a pénzügyi folyamatokkal. A diszpozitív munkateljesítmény olyan munkavégzéshez kötődik, amely tartalmilag a vállalati folyamatok vezetésével és irányításával azonosítható. A technikai apparátus, a munka- (és üzemi) eszközök foglalják keretbe az összes berendezést és instrumentumot, amely a teljesítmény-előállítás, illetve a termelés technikai feltételét képezi. Az elementáris faktorok utolsó kategóriájába azok a nyersanyagok, félkész- és késztermékek sorolhatók, amelyek az értékteremtés kiinduló, illetve alapanyagait alkotják. A diszpozitív munkateljesítményt jellege okán a szerző kiemeli az elementáris tényezők közül, és negyedik faktorként kezeli: az ember, illetve a vezetés az, aki a folyamat részelemeit egyetlen produktív kombinációba olvasztását lehetővé teszi. Gutenberg ugyanakkor a diszpozitív faktort is két részre bontja: az originális tényező (az elementáris faktorokon kívül) azt az összetevőt jelenti, ami nem teljes mértékben racionális cselekvési sémákra vezethető vissza, vagyis itt a vezetés cselekedeteinek irracionális komponenseiről van szó. A derivatív diszpozitív faktorok ezzel szemben minden racionális cselekvésre kiterjednek.

A hetvenes években Gutenberg osztályozása számos szerző számára biztosította a kiindulási alapot a továbbfejlesztéshez. Wittmann 1977-es műve például a tényezőket az emberi tényezők, az eszközök, az ingatlanok, a tudás, a jogok és egyéb „potenciálfaktorok” (szolgáltatásokra való jogosultság, anyagjellegű tényezők) kategóriába sorolja (idézi *Piro*, 1994, 14., vö. *Koch*, 1992.).

A német vállalatgazdaságtan egy másik jeles képviselője, Kosiol, a gutenbergi felfogástól némiképp eltérően az erőforrásokat („Güter”, azaz fogalmazásában javakat) az 1. táblázat szerint bontja meg. Nála alapvető szempontokként az anyagság (a tárgyasult lét) és az eredetiség jelennek meg.

Javak	Reáljavak		Nomináljavak
	Anyagi (tárgyasult) Javak	Nem anyagi (immateriális) javak	Nem anyagi (immateriális) Javak
Eredeti (originális) javak	Tárgyi javak - nem mozgatható javak - mozgatható javak	Valamennyi munkatevékenység - Szolgáltatások - Információ - Absztrakt tényezők	Pénz
Levezetett (derivatív) javak		Követelések eredeti reáljavakra - Jogok anyagi javakra - Jogok nem anyagi javakra	Követelések eredeti nominális javakra (pénzre) - Kölcsön - Részesedés

1. táblázat: Az erőforrások osztályozása Kosiol alapján

Forrás: Kosiol (1979a, 23.)

Az angolszász szakirodalomban a szerzők hagyományosan erőforrásokról (resources) vagy vagyoni elemekről („assets”) beszélnek. Grant (1991, 121.) szerint kiindulásképpen hasznos osztályozás az erőforrások (1) „tangible”, azaz tárgyasult, megragadható, kézzelfogható (2) „intangible”, azaz nem tárgyasult, immateriális, „nem megragadható” és (3) emberi (egyénekhez kötődő) erőforrások elvi kategóriáiba történő sorolása. Az egyes tényezőket stratégiai szemszögből a szerző röviden az alábbi módon jellemzi:

„Tárgyasult” anyagi erőforrások:

- Pénzügyi erőforrások

A vállalat rendelkezésre álló kapacitása és belső tartalékainak állománya határozza meg beruházási lehetőségeit és rugalmasságát.

- Fizikai (materiális) erőforrások

A telephely, a technikai eszközök és a felszereltség mérete, elhelyezése, fejlettsége és rugalmassága, a telek és az épületek helyzete és alternatív felhasználási lehetőségei, a nyersanyag-tartalékok határozzák meg a cég termelési lehetőségeit, illetve a potenciális költség- és minőségi versenyelőny elérését..

„Nem tárgyasult” erőforrások:

- Technológiához kötődő erőforrások

Egyrészt a technológiai állományt jelenti, beleértve a levédett tulajdonjogokkal bíró erőforrásokat (pl. a szabadalmi jogok, szerzői jogok, kereskedelmi titkok) és az alkalmazásukat lehetővé tévő tudást (know-how) is, másrészt ide sorolhatók az innovációs erőforrások, pl. kutatási potenciál, a tudományos-technikai munkatársak léte.

- Hírnév

A fogyasztók körében élő kiváló hírnév elismert márkák birtoklása révén, a fogyasztókkal fennálló szilárd kapcsolatok, a vállalat termékeinek a minőség, megbízhatóság stb. fogalmakkal való összefonódása, illetve a cég jó hírneve a részesemek és egyéb inputok beszállítói, a pénzügyi és a munkaerőpiac intézményei körében.

Egyénekhez kötődő erőforrások („humán tőke”)

A munkavállalók képzettsége, tapasztalatai és szaktudása jelöli ki a szervezet által elérhető képességeket és készségeket. A kollégák alkalmazkodóképessége határozza meg a vállalat stratégiai rugalmasságát. A dolgozók elkötelezettsége és hűsége teszi lehetővé, hogy a cég versenylőnyöket érjen el.

A stratégiai szempontú granti osztályozásban szintén jelen van a tárgyasultság szempontja; emellett azonban az egyénhez kötődés is lényegessé válik. A felosztás számomra következetlen, hiszen a tárgyasult és a nem tárgyasult erőforrások csoportjain kívül más logikailag nem definiálható. Két ok miatt mégis szerepet szántam neki.

Az egyik az a tény, hogy a szerző ezzel a szerkezettel nyilvánvalóan a humán tőke jelentőségét kívánta hangsúlyozni. A magyar szakirodalomból ide kapcsolódó példát véve: a már idézett *Antal-Mokos/Balaton/Drótos/Tari* (1997, 70.) Grant megközelítését is felhasználva csak anyagi és nem anyagi erőforrásokról tesz említést, az emberi erőforrásokat azonban – számomra nehezen érthető módon – az anyagi erőforrások közé sorolja (lásd a 2. táblázatot).²

Anyagi erőforrások	
Pénzügyi erőforrások	- A vállalat hitelképessége - A vállalat belső forrásképző képessége
Tárgyi erőforrások	- A vállalat üzemeinek/berendezéseinek telepítése/elrendezése - Alapanyagokhoz való hozzáférés
Emberi erőforrások	A vállalat egyes vezetőinek és beosztott dolgozóinak képzettsége, tapasztalata, ítélőképessége, intelligenciája, felismerőképessége, alkalmazkodóképessége, elkötelezettsége és hűsége
Szervezeti erőforrások	A vállalat szervezeti struktúrája, tervezési és controlling-rendszere, koordinációs eszközei
Nem anyagi erőforrások	
Technológiai erőforrások	- Szabadalmak, védjegyek, szerzői jogok, kereskedelmi titkok, illetve ezek sikeres alkalmazásának ismerete
Innovációs erőforrások	- Műszaki és tudományos személyzet - Kutatási infrastruktúra
Hírnév	- a fogyasztók körében - a szállítók, a munkaerő- és pénzügyi input-szolgáltatók körében

2. táblázat: Az erőforrások csoportosítása Antal-Mokos/Balaton/Drótos/Tari alapján

Forrás: *Antal-Mokos/Balaton/Drótos/Tari* (1997, 70.)

² Fontos, hogy a csoportosítás során a szerzők számára az elsődleges szempont az erőforrás jellege, s nem az erőforrást nyújtó tényező volt.

Az oly fontos „ember” besorolása tehát mindkét osztályozásban nehézkes. Számomra egyértelműen a nem tárgyasult (nem anyagi) csoport része kellene, hogy legyen.

A granti definíció szerepeltetésének másik oka, hogy ráirányítja a figyelmet a „measuring intangible assets” ma oly népszerű témájára is.

Az angol kifejezést könnyen fordíthatnánk az „immateriális eszközök/erőforrások mérése” formájában – ekkor viszont elveszne az a pótlólagos tartalmi elem, amely éppen a tevékenység (illetve „mozgalom”) lényegét magyarázza. A gondolatmenet szerint a számviteli információs rendszerben megjelenő immateriális javak csupán egy részét képezik azon nem anyagi tényezőknek, amelyek a működéshez elengedhetetlenek. Sőt, a számvitel pont azon erőforrások megragadásával foglalkozik kevésbé, melyek a vállalat számára a piaci versenyben egyedi, hosszú távú előnyt hordoznak. A „measuring intangible assets” szóösszetétellel tehát a szakemberek kifejezetten azon nem tárgyasult erőforrások mérésének szükségességére és eljárásaira utalnak, amelyek úgymond (de a számvitel hagyományos eszközeivel legalábbis) „nem megragadhatók” (lásd pl. *Wall/Doerflinger*, 1999; *Petty/Guthrie*, 2000;). A fogalomhasználat ugyanakkor igen sokszínű.

A „nem megragadható” erőforrások kapcsán az utóbbi évtizedben a stratégiai, az emberi erőforrás menedzsment és a számviteli irodalomban is egyre gyakrabban jelenik meg a *szellemi tőke* („intellectual capital”) kifejezés. A szellemi tőke számos szerző szerint a „nem megragadható” erőforrások része, és az ún. „strukturális tőkét”, valamint a „humán tőkét” foglalja magába. Míg az előbbi a szervezet tulajdonában lévő, a folyamatok, a kapcsolatok és az innovációs potenciál által alkotott erőforráshalmazt, addig az utóbbi a munkatársak tapasztalatát, képességeit és készségeit jelöli (jó összefoglalást nyújt minderről pl. *Joia*, 2000). Léteznek ugyanakkor olyan szerzők is, akik a „nem megragadható” erőforrások és a szellemi tőke kategóriáit szinonimákként kezelik, illetve olyanok is, akik a „szervezeti tudás” fogalmával dolgoznak. *Nanda* (1995, 103.) például a „nem megragadható” erőforrások tartalmát a szervezeti tudás és az ún. kapcsolati (vagy határ-) erőforrások kategóriáival adja meg, ahol az utóbbiak a külső környezethez való kapcsolódást biztosítják. *Hall* (1993, 608.) a „nem megragadható” erőforrások osztályozásakor szól birtoklás-jellegű ('having', ezeket a „nem megragadható” eszközök, pl. a szabadalmak képviselik) és cselekvés-jellegű ('doing', ezeket a képességek és kompetenciák, a tudás képviseli) erőforrásokról, egyénektől függő (pl. hírnév) és egyénektől független (pl. adatbázisok) erőforrásokról, jogilag levédhető (pl. kereskedelmi védjegyek) és jogilag le nem védhető (pl. szervezeti hálózatok) erőforrásokról (a

fogalmak viszonyulásához lásd még Caddy, 2000; Petty/Guthrie, 2000; magyar nyelven Boross/Gyökér, 1999). Lényeges ugyanakkor, hogy a stratégiai versenyelőnyök ún. erőforrás-alapú megközelítéséhez sorolható szerzők jellemzően a termelés inputtényezőinek csak az állandó és vállalatspecifikus részét tekintik erőforrásnak, megkülönböztetve ettől a változó és más szervezetek számára is rendelkezésre álló inputokat (ehhez lásd még Foss, 1997).

Amint azt a fenti rövid áttekintés is mutatja, az irodalomban az erőforrások tartalma a kifejtés céljainak megfelelően igen sokszínűen jelenik meg. Ezek közül számomra egyik sem elfogadható; szükségesnek tartom tehát az értekezésben használt megközelítés rögzítését.

A kutatás keretében *erőforrás* alatt a vállalat teljesítményelőállítási folyamatának elengedhetetlen bemeneti (input) tényezőit értem, minden egyéb korlátozás nélkül.

A granti erőforrás-értelmezés bemutatásakor az „intangible” kifejezést a „nem tárgyasult” szóalakban használtam. Tettem ezt egyrészt azért, mert a „nem megragadható” fordítás, bár kétségtelenül közel áll a tartalom lényegéhez, valójában igaztalant állít: ezek az erőforrások igenis megragadhatóak, a hivatkozott szerzők éppen erre mutatnak példákat. Másrészt viszont az „immateriális” kifejezést már a számviteli szaknyelv lekötötte; vele ismét csak félrevezető üzenetet közölhettem volna. Ennek megfelelően a „nem tárgyasult” forma válik az egész értekezésben meghatározóvá.

Az erőforrások számomra (a fenti csoportosítások és magyarázatok felhasználásával) az alábbiakat jelentik (3. táblázat):

Tárgyasult (anyagi formában létező) erőforrások	
	A teljesítményekbe beépülő befektetett eszközök és forgóeszközök
	Természeti környezeti erőforrások (pl. levegő, nyersanyagtartalmak)
Nem tárgyasult erőforrások	
	Pénzügyi jellegű potenciált megtestesítő erőforrások (pl. hitelképesség, forrásszerző képesség)
	Tárgyi jellegű potenciált megtestesítő erőforrások (pl. telepítettség, nyersanyagokhoz való hozzáférés)
	A szervezeti struktúrához tartozó erőforrások (felépítés, folyamatok)
	A szervezet kultúrája
	A technológiákhoz tartozó erőforrások (pl. szabadalmak, szellemi termékek, know-how)
	A munkatársak tudásához és személyes jellemzőihez kötődő erőforrások (pl. szakképzettség, műveltség, intelligencia, tapasztalat, hűség)
	A szervezet piaci hírneve és kapcsolatai az érintettekkel

3. táblázat: A kutatás összefoglaló erőforrásértelmezése

Értelmezésemben a fenti erőforrások bármelyike lehet *stratégiailag kritikus erőforrás*. Tárgyiasult és nem tárgyiasult erőforrások egyaránt biztosíthatják tehát a szervezet hosszú távú fennmaradását, illetve a vezetés céljainak a piaci versenyben történő elérését.³

A szervezeti teljesítmények az erőforrások *felhasználása* révén jönnek létre. A felhasználás a Magyar Értelmező Kéziszótár szerint igénybe vételt, elfogyasztást, hasznosítást, kihasználást és eszközként való használatot egyaránt jelenthet. Azaz a felhasználás értelmezhető *folyamatként* (a vállalat erőforrásokat vesz igénybe, illetve használ fel eszközként a teljesítményelőállításához) és *elhasználásként* (a vállalat erőforrásokat fogyaszt el a teljesítményelőállítás során) egyaránt.

A felhasználás folyamata, tehát az igénybe vétel, a hasznosítás, illetve eszközként való használat során az erőforrás valamilyen szempontból „fogyhat”, de a folyamat lebonyolódhat anélkül is, hogy ez az erőforrás létalkotóit érintené, azaz a tényező például elhasználnódna. Számos szerző szerint az erőforrás-felhasználás – mint hogy az erőforrás lényegi tulajdonsága, hogy érték hordozója – általánosan értékek csökkenését jelenti. Általánosabban: felhasználásról beszélnek, ha az erőforrások a transzformációs folyamatban veszítenek a vállalat számára egyedi értékmeghatározó jellegzetességükből, s ezzel már nem bírnak az eddigi képességekkel a teljesítmények előállítása tekintetében (vö. pl. Kosiol, 1979a, 24-25.).

Az effajta meghatározások a fogyás, csökkenés szellemében születettek: a felhasznált erőforrás (teljesen vagy részben) el is használódik, s a transzformáció után már kevesebb lesz, mint volt. Ezt nevezhetjük számviteli felhasználás-értelmezésnek. Nyilvánvalóan az is előfordulhat azonban, hogy a transzformációs folyamatban az erőforrás igénybe vétele semmilyen szempontból nem jelenti, hogy csökkenne, veszítene értékéből vagy értékmeghatározó jellegéből. Sőt, adott esetben még „többé is válhat” a felhasználás során (például egy munkatárs szaktudása).

A vállalatok formális mérő- és értékelő rendszerei kiterjedhetnek a tárgyiasult és a nem tárgyiasult erőforrásokra egyaránt, a felhasználást kizárólag érték-csökkenésként értelmezve (pl. számvitel) vagy ezt nem feltétlenül kötve ki (pl. a szervezeti tudás formáinak hasznosítását mérő mutatószámrendszerek). Az erőforrás-felhasználás „költségek általi” mérő- és értékelő rendszereivel foglalkozó fejezetekben ennek megfelelően az előbbi, a stratégiailag kritikus erőforrások számbavételét célzó eszközök tárgyalásakor elsősorban az utóbbi megközelítés jelenik meg. Az empirikus kutatás során pedig igyekeztem a kérdést komplex módon megragadni.

³ Minderről – a mérés és értékelés kapcsán – az értekezés 8.4. alfejezetében még ejtek szót.

4. fejezet: A transzformációs folyamat leképezése I.: modellezés és információnyújtás

A „gazdálkodás választás” – írja *Schmalenbach* (1925, 12.). A gazdálkodás az értekezés keretében döntések sorozata erőforrások és ezek felhasználási útjai között, melyekkel elérhetők a szervezet elé tűzött célok, s teljesítmény állítható elő. A gazdálkodó vállalat vezetőinek tevékenysége felfogható az értékteremtéssel kapcsolatos, a célkitűzések elérésére irányuló döntések sokaságaként.

Kutatási célkitűzésem, a disszertáció alapötlete abból a meggyőződésből ered, hogy a vezetési tevékenység keretében a döntések meghozatala, végrehajtása és a következmények felülvizsgálata megköveteli az erőforrások definiálását és állományának megállapítását, ezen túl pedig a teljesítményelőállítást célzó erőforrás-felhasználási folyamat célorientált leképezését és elemzését is.⁴

Mit jelent ez?

Ha e leképezést és elemzést *funkcionális szempontból* szemléljük, olyan homogén tevékenységek összességéről van szó, melyek az erőforrás-felhasználásról szállítanak információkat a vezetésnek. Amennyiben egy eszközt keresve közelítünk a témához, akkor egy információkat előállító rendszerről gondolkodunk, amely meghatározott célokkal és felépítéssel bír, rögzített fogalmakkal dolgozik, s az erőforrás-felhasználás leképezéséhez és különböző formában történő megjelenítéséhez kapcsolódó szabályok szerint támogat döntéseket (*Schweitzer/Küpper*, 1995, 15.). *Intézményi-szervezeti oldalról* szemlélve az effajta feladatokat kivitelező egyének halmazát (egységeket) azonosítjuk. A vállalat eme funkciója, eszköze, illetve intézménye maga is rendszerként, egy rendszer (a vállalat vagy valamely alrendszere) rendszereként, s ugyanakkor (al)rendszerek halmazaként értelmezhető. A leképezés és elemzés a transzformációs folyamatra irányul; az viszont, hogy éppen melyik része képezi tárgyát, mindig az adott döntési problémától függ.⁵ *A kutatás során az eszközt, a leképező és elemző rendszert állítom az elemzés középpontjába* – azzal együtt, hogy az említett három közelítés nyilvánvalóan szorosan összefügg egymással.

⁴ A szervezetre irányulva persze nem csak a vezetők hoznak döntéseket: valamennyi érintett így tesz hozzájárulásait, illetve magatartását illetően. A tervezet viszont csak az erőforrás-felhasználási folyamatot érintő vezetői döntésekre összpontosít.

⁵ Az erőforrás-felhasználás megragadásához az eddigiek értelmében szükségszerűen kapcsolódik a transzformációs folyamat kimeneteinek (termékek, szolgáltatások) leképezése is. A tervezetben a „teljesítményértékelés” ezen aspektusával nem foglalkozom (a témához lásd pl. *Wieding*, 2000).

A vizsgálandó rendszert lényegét szemlélve *információelőállító modellnek* (illetve modellek halmazának) tekintem.

A *modell* kifejezés, mely a meH indogermán gyökre vezethető vissza, a med/mod-modus-modulus-modellus-modell úton érte el mai alakját. Jelentésének tartalmát leginkább a mérték, mérce szavakkal adhatjuk vissza (Stachowiak, 1973, 129.). A fogalmat igen sokszínűen használjuk a mindennapokban (áttekintésül Dinkelbach, 1973, 153.; Kocsondi, 1976, 26.). A modellek szerepe a tudományos munkában szintén jelentős; a gazdálkodástani elemzésekben is számtalanszor bukkannak fel. A modell szakszó tartalmi meghatározása a szakirodalomban igen változatos. Zschocke (1995, 221.) 65 kortárs definíciót és definíciószerű leírást gyűjtött össze, majd ezeket többszintű vizsgálatnak vetette alá. Első körben minden meghatározásból kiszűrte a „feltűnő”, véleménye szerint fontos jellemzőket. Következő fázisként az egyedi jellemzőket nyolc fölérendelt kategóriába tömörítette. Eszerint az általános modell-definíció

- megjelöli, mit kell modellezni;
- megjelöli a modellezési folyamat eredményeit,
- használja a „leképezni” (leképezés, képzet) kifejezést;
- a „realitásra” vagy a „valóságra” vonatkoztat;
- kifejezett módon követeli meg az „izomorfíát” vagy ehhez hasonló jellemvonást;
- tartalmaz egyéb követelményeket a modellezendőt illetően;
- tartalmaz egyéb követelményeket a modellezés eredményét illetően;
- megjelöli a definíció szerzőjének tudományos hovatartozását.

A modell két rendszer és a köztük lévő kapcsolatok együttese. A modellképzéskor eszerint az ábrázolandó, magyarázandó, valóságos objektumrendszerhez (ez az „eredeti”) egy másik, a mindenkori vizsgálati célokat szolgáló rendszert (modell) rendelünk. E viszony ugyanakkor háromtényezős, hisz a hozzárendelést a modell alkotója végzi, s a modellben megjelennek a szubjektumra jellemző értékek és célok (Köhler, 1975, 2702.).

A modell elvonatkoztat: a leképezés során a valós rendszernek csak bizonyos jellemzőit kezeli, másokat figyelmen kívül hagy vagy összevon. A modellek azáltal válhatnak a valós vállalati rendszerek kialakításának és magyarázatának, illetve problémák megoldásainak eszközeivé, hogy köztük és a vállalati (al)rendszer között hasonlóság áll fenn. Az izomorfia strukturális azonosságot, a leképezendő rendszer és a kép elemeinek kölcsönösen egyértelmű voltát jelenti. Ennek „szó szerinti” megkövetelése ugyanakkor célszerűtlennek tűnik, az erre való törekvés az átláthatóság, a kezelhetőség és az egyszerűség ellen szól. Egy modellnek éppen, hogy nem kell mindent tartalmaznia (mert hogy ez képtelenség is), amit a komplex valóság felmutat. Ezért követelményként vele szemben gyakran a homomorfíát állítják. A leképezés itt a struktúrát megtartó és egyben

leegyszerűsítő: a valós rendszer különböző elemeihez sokszor a formális rendszer egy elemét rendeli (Adam, 1975a, 369.; vö. Köhler, 1975, 2706.; Kosiol, 1979a, 18.)

A modellek tehát azon túl, hogy mindig valaminek a modelljei (leképző karakterisztika), illetve a valóság lényegesnek tartott jellemzőit tömörítik (egyszerűsítő karakterisztika), valaki által és valaki számára, adott időpontban, adott időszakra és meghatározott céllal készülnek (Stachowiak, 1973, 132-133). A modellképzést tekinthetjük *információátvitelnek*, a modellt pedig egy ilyen „transzfer” végeredményének, valamifajta tudásnak (Zschocke, 1995, 57.,70.).

Az információ kifejezés értelmezése a modell fogalmához hasonlóan nem egységes. A szó első, közelítő jelentését kapjuk, ha latin gyökeréhez nyúlunk vissza: „informare” nagyjából annyit tesz, mint „alakot adni”. Információ révén alakot olyan valóságelemek nyerhetnek, amelyeknek eddig – az ezeket szemlélő számára – nem volt. Információnak tehát valamely leképzésnek olyan immateriális tartalmát érthetjük, amely alkalmas arra, hogy a vizsgált valóságelem lényegének meghatározásához, illetve világos megértéséhez hozzájáruljon (Corsten/Reiß, 1999, 543-545.). A fogalom működésének értelmezéséhez gyakran hívják segítségül a szemiotikát, azaz a jelekkel és jelrendszerekkel foglalkozó tudományt. A szintaxis „valamilyen jelrendszer elemeinek sajátos funkciót, ebből fakadó jelentést adó szerkesztési szabályok együttese” (Bakos, 1995, 743.); a jelek egymáshoz való viszonyával és azokkal a formális szabályokkal foglalkozik, melyek ezen összefüggéseket meghatározzák. A szemantika a nyelvi formák jelentését és a jelentésváltozásokat vizsgálja; tárgya a jel kapcsolata ahhoz, amit az tartalmilag jelent. A pragmatikai szinten a jelrendszer és a felhasználó közötti viszonyt, a jelentésnek a helyzetből, a korábbi ismeretekből származó összetevőit megjelenítve a specifikus, célorientált információ előállítása történik (Bakos, 1995, 621. és 743.). A szakirodalomban a pragmatikára irányulva az információt gyakran célirányos tudásként definiálják (e megközelítés megsemmisítő kritikáját adja ugyanakkor Schneider, 1985, 237.; ehhez és egyéb információ-definíciókhoz lásd Zschocke, 1995, 63-64.).

A vezetés alapvető feladatának az erőforrások összehangolását és integrációját, ehhez kapcsolódóan a döntéshozatalt tekintetem. Számos szerző a modelleket a vezetés döntési folyamatának elemeihez rendelve jellemzi. A döntést megelőző/kísérő megismerési folyamatot ekkor három fő szakaszra bontják:

- a döntési tér szerkezetének leképezésére,
- a cselekvési változatok lehetséges következményeinek előrejelzésére,
- a célnak megfelelő eljárások kiválasztására.

A folyamathoz illeszkedve pedig háromféle modellt különböztetnek meg. A *számbavételi/leíró* modellek a tények rendszerezett visszaadására szolgálnak, anélkül, hogy a jelenségek miértjéről szólnának, vagy előrejelzésüket lehetővé tennék. A *magyarázó, illetve előrejelző* modellek a tények megadásán kívül általánosításokat is tartalmaznak, amelyek bizonyos valós összefüggések szabályszerűségét állítják. A *döntési* modellek pedig összekapcsolják a magyarázó és előrejelző kijelentéseket a szubjektum célelképzeléseivel (vö. Kosiol, 1961, 322.; Köhler, 1975, 2711-2712.; Kindler, 1986a).

A szakirodalom ezen kívül egyéb modellfajtákat is definiál. Az absztrakció eredményeképpen előálló modell és a valóság képi hasonlósága alapján *ikonikus és szimbolikus modelleket* szoktak megkülönböztetni. Míg az előbbiek esetében e megfelelés érzékszerveinkkel megélhető, az utóbbiaknál közvetlen képszerű analógiáról nem beszélhetünk. A szimbolikus modellek esetében mindig valamely természetes vagy művi nyelv felhasználásával jutunk el verbális modelljeinkhez, illetve - például a matematikánál - sémáinkhoz. A valóságra való vonatkoztatottság mértéke szerint *reál- és ideálmockellekről* beszélnek. A reálmockellekkel ellentétben az ideálmockellek tisztán gondolati feltételezésekre építenek, s nem méretődik meg empirikus bázison érvényességük. A vizsgált valós összefüggések bizonytalansági fokát figyelembe véve az egyértelmű leképezésnél *determinisztikus*, míg a számba veendő originális tényezőkre vonatkozó bizonytalanság esetén *sztochasztikus modellekről* ejthetünk szót. Végül, ha az időt változóként beépítjük az absztrakciós folyamatba, *dinamikusnak*, ellenkező esetben *statikusnak* nevezzük *modellünket* (Krieger, 1995, 55.).

A vezető, illetve a döntéstámogató szakember számára Adam (1975b, 419.) szerint a *modellképzés* általános szinten három lépést foglal magában: azon *kérdés* megfogalmazását, amelynek alapján egy valós rendszer az adott modell segítségével elemzendő; a valós rendszernek a kérdés szempontjából releváns jellemzői és kapcsolatai kiválasztását; illetve ezeknek egy formális rendszerben történő leképezését. Ennél többet azonban nem lehet mondani, hiszen a konkrét lépések a valós problémahelyzettől függnnek. A *problémahelyzetnek* a leképezendő rendszer és az említett kérdésfeltevés mellett a modell alkotójának ezekre vonatkozó *információi*, illetve a *modellként szóba jöhető formális rendszerekről* szóló tudása is részét képezi. A hasznosságot nem annyira a leképezés pontossága, sokkal inkább a kérdésfeltevés módja és tartalma befolyásolja (vö. Kaiser, 1993, 16.).

„Már Pareto utalt arra, hogy minden A állításhoz létezik egy olyan feltételrendszer, amely logikailag elégséges ahhoz, hogy A-t belőle levezessük (dedukáljuk). A kérdés csak az, vajon egy ilyen feltételrendszer a (jelenlegi) gazdasági valósággal vagy annak egy szeletével összhangban van-e.” – írja ezzel kapcsolatosan *Eichhorn* (1972, 339.).

5. fejezet: A transzformációs folyamat leképzése II.: mérés, értékelés, tervezés és elemzés

Az erőforrás-felhasználási folyamatot a vezető szempontjai szerint célirányosan modellező rendszer közelítésében szükségszerűen *mérő*, *értékelő*, ezek alapján pedig (potenciálisan) *tervező* és *elemző* eszköz is.

Gyakorlati szemmel nézve a mérés folyamatának megvalósítása általában a mérendő definiálását, megfelelő mérési tevékenységek kiválasztását, mérőeszközök készítését és használatát, illetve a mérés eredményeinek feldolgozását és értékelését jelenti. *Elméleti síkon* a problémák másképpen fogalmazódnak meg, s elsősorban a méréselmélet koncepciójának finomításáról, a mérés lehetséges tárgyának és eredményeinek meghatározásáról, a mérhetőség feltételeinek rögzítéséről, valamint a mérés különböző szintjeinek és aspektusainak összekapcsolásáról szólnak.

A mérés elméleti és módszertani kérdéseinek kutatását – a meghatározó műveket elemezve – *Berka* (1983, 12.) három szakaszra bontja. Az első időszakban eszerint a hangsúly a filozófiai és a matematikai aspektusokon volt. A második szakasz, melyet *Campbell* (1920) könyve reprezentál, a fizikai mérés igényeinek és álláspontjának jellemzőivel bíró elméleti és módszertani kutatásokat foglalja magában. Végül a harmadik, *Stevens* műveivel (s ezek közül is „A mérési skálák elméletéről” címmel írt 1946-os könyvével) kezdődő korszak a módszertani és elméleti érdeklődésnek a pszichológia, szociológia és közgazdaságtan felé történő elmozdulását hozta. Ezzel együtt a mérés elmélete és gyakorlata az empirikus bázison álló, illetve így megméretendő tudományágak központi problémájává vált.

A mérés, illetve koncepciójának fogalmi definíciója a szakirodalomban nem egységes. A mérvadó irodalmi meghatározások többsége mindazonáltal megegyezik abban, hogy a mérést a *kijelölés*, *hozzárendelés* (angolul assignment) műveletének koncepciója alá rendezik, s úgy fogalmazzák meg, mint bizonyos törvények vagy szabályok bázisán, az ábrázolás céljával számszerű kifejezések hozzárendelését a mért objektumokhoz, eseményekhez, illetve azok aspektusaihoz, tulajdonságaihoz, minőségi jellemzőihez (vö. *Campbell*, 1928, 1940; *Stevens*, 1946; *Balaton/Dobák*, 1982, 90.). Összefoglaló meghatározással élve *a mérés egy adott tapasztalati viszonyrendszer (empirikus struktúra) leképzése egy számszerű viszonyrendszerbe (numerikus struktúrába).*

A mérés fogalmának értelmezésekor Kloidt szerint egy megállapítási folyamatról, olyan tényezők megállapításáról van szó, amelyek lényegileg a mérés tárgyához tartoznak. Mindezek alapján a szerző szerint csak az mérhető, ami független a szubjektumtól (*Kloidt, 1964, 293.*). Megítélésem szerint ugyanakkor *nyilvánvaló, hogy nehezen képzelhető el a szubjektumtól elvonatkoztatott mérési folyamat*. A célkitűzéstől a mérési eredmények elemzéséig a mérő nyilván nem objektív módon, hanem éppen egyedileg dönt, s így a mérés eredménye is csak az adott modell feltételrendszerében lesz értelmezhető (vö. *Bródy, 1997*).

A mérési folyamatot *Kircher (1959)* alapján öt lépésre tagolhatjuk, ezek: a célkitűzés, a mérési objektum meghatározása, a mérendő jellemzők meghatározása, a mérési módszer és a mértékegység rögzítése, valamint a mértékegység és az objektum összevetése (idézi *Kloidt, 1964, 294-296.*)

1. Célkitűzés

Döntéshozatal arról, hogy a mérendő objektum milyen célkitűzés mentén szemlélendő. A cél rögzítésével a folyamat minden további lépését meghatározzuk; a mérés eredménye pedig csak e célkitűzés fényében értelmezhető – különböző célok különböző eredményekre vezetnek.

2. A mérés objektumának meghatározása

Egy cselekvési cél eléréséhez számos objektum különböző módon és mértékben tűnhet alkalmasnak. A mérési folyamat célja, hogy erről az alkalmasságról kvantitatív kijelentéseket tegyen. „Mérni lehet mindent, ami létezik” – állítja Babbie a társadalomtudományi kutatás módszertanával foglalkozó munkájában (*Babbie, 1995*). Az erőforrás-felhasználási folyamatnak ez alapján nincsen olyan létező eleme, amelyet ne lehetne – számszerű viszonyrendszer hozzárendelésével – „megmérni”. Ehhez a releváns objektumok világos definíciója szükséges. Az a valóságelem, amelyet nem tudunk leírni, meghatározni, majd ennek alapján mérhetővé tenni, eszerint – „objektíven” – nincs is, az egyén gondolati képe csupán. Csak annál merülhet fel a mérhetőség tehát, amire vonatkozóan a mérni szándékozó elfogadhatóan meg tudja fogalmazni, valójában mi az. A mérési folyamat ezen igen lényeges szakasza a *konceptualizálás*.

3. A mérendő jellemzők meghatározása

Az objektumok méréséhez meg kell határozni annak egyes jellemzőit. E szakasz feladata, hogy eldöntse, mely jellemzők mérhetők, illetve mérendők. Nem minden jellemző egyforma ugyanis a mérés szempontjából. Amennyiben a mérő egy jellemzőt olyan elemek összességének tekint, melyek valamely mennyiségi tényező tekintetében teljesen megegyeznek, viszont annak eltérő szintjeit mutatják fel, (oksági-kvantitatív) mérhetőségről beszélhetünk. Az ún. kategoriális (vagy kvalitatív) jellemzők több nem megkülönböztethető elemet tartalmaznak, s ezért az előbbi értelemben nem mérhetők.

A mérés a definiált mérendőnek egy egységnek választott, természetében, jellegében, tulajdonságaiban vele egynemű tényezővel történő összevetését jelenti: annak vizsgálatát, hogy a választott mértékegység az adott jellemzőben milyen gyakorisággal fordul elő. Amennyiben a mérendő tárgyak, állapotok és folyamatok, illetve ezek jellemzői minőségi természetűek, a mérés sajátos jelleget ölt, hiszen e tényezők nem oszthatók, nem részek összességei, egészként tapasztaljuk meg őket. Az operacionalizálásnak ezt a dilemmát kell feloldania az adott jellemzők mérhetővé tételét biztosító helyettesítő fogalmak (indikátorok) képzésével. A mérés ekkor az indikátorok leképzését jelenti, s ezek jelenlétéből következtetünk a mérendő valóságelem meglétére, illetve mértékére (lásd pl. Babbie, 1995; Klodt, 1964).

4. A mérési módszer és a mértékegység rögzítése

A mérés módszertanát illetően elsőrendű a skálákról szólni. A skálák mérési eszközök, melyek segítségével egy relevánsnak tekintett egység (dimenzió) viszonylagos mérete, helyzete, jelenléte egy kontinuumon számszerűen meghatározható. Fajtaiként a nominális, az ordinális, az intervallum és az arányskálákat különböztetjük meg (történeti, illetve kritikai szemszögből lásd pl. Newman, 1974).

5. A mértékegység és az objektum összevetése

Ez a mértékegység jellemzőinek a mérendő objektumban való előfordulásának vizsgálatát jelenti.

A mérés eredményeinek megítélésénél az *érvényesség* és a *megbízhatóság* fogalmait szokták alkalmazni. Az érvényesség a mérési módszerek használhatóságának mértéke, azaz arra a kérdésre válaszol, hogy az eszköz ténylegesen azt méri-e, amit általa ábrázolni kívántunk. A megbízhatóság elemzésekor a mérő azt vizsgálja, az ismételt mérések mindig ugyanarra az eredményre vezetnek-e, azaz az eredmények stabilak, az eszköz kis szórású-e (vö. Nunnally, 1978; Carmines/Zeller, 1979).

A leképzés keretében a méréshez *értékelés* kapcsolódhat. Az értékelés értelmezésében az a célirányos tevékenység, melynek keretében az értékelő egy valóságelem értékét megállapítja. E „megállapítás” kettős értelmű: az értékelő vagy döntést hoz, s ő maga rendel értéket az értékelendőhöz, vagy egy már addig is létező („talált”) értéket tudatosít és használ fel (vö. Lück, 1990, 170.). De mik azok az értékek, s miért válhat szükségessé az értékelés?

Az értékek általánosan normatív várakozások struktúráit jelentik, melyek a hagyomány, a szocializáció, egy világszemlélet létrejötte keretében alakulnak ki az emberben. További magyarázatra nem szoruló preferenciákat testesítenek meg; orientációs mércéket képeznek tárgyak vagy cselekedetek adott helyzetben való előnyben részesítéséhez, s ily módon irányítják a megismerést, az akaratot és a cselekedeteket (*Bakacsi*, 1996, 42.; *Ute*, 1997, 4345.). Az ún. gazdasági érték fogalma ebből a meghatározásból származtatható. *Wilhelm/Albert/Kade* (1961, 643.) szerint egy szűkös jószág (pl. adott erőforrás) értéke úgy formálódik ki, hogy egy gazdasági alany, aki valamely elsőrendű érték megvalósítására törekszik, ebbéli érdekét a valóság olyan elemeire helyezi át, melyek birtoklása előfeltétele a szándékolt érték elérésének. Az az érték, melyet ezen alany érdeke alapján a javaknak tulajdonít, azok gazdasági értéke (a javak gazdasági értékének keletkezési okát kutató elméletekhez lásd pl. *Banrock/Baxter/Davis*, 1987).

„Egy vállalkozónak gazdasági teljesítmények előállításához számos heterogén, materiális szempontból nem összehasonlítható termelési tényezőt kell felhasználnia. Az értékelés feladata, hogy ezeket a tényezőket közös nevezőre hozza, és megtalálja azokat az értékeket, amely a szűkös tényezőket a legmagasabb haszon irányába vezeti. Azt viszont, hogy itt mit kell haszon alatt értenünk, nem lehet általános érvénnyel kijelenteni. A hasznosság sokkal inkább pszichológiai, egyénről egyénre különböző módon értelmezendő tényező... A hasznosság fogalmának ebből a teljes nyitottságából – materiális meghatározatlanságából – adódik a vállalatgazdaságtani értékelési probléma.” – írja *Adam* (1970, 25.). Az erőforrás-felhasználás leképezésével és elemzésével foglalkozó számviteli és a hagyományos menedzsment szakirodalom ezt a kérdést egyetlen dimenzióra szűkíti le: értékelés alatt pénzegységek egy adott mennyiségének egy objektumhoz (az értékelendőhöz) rendelését érti (*Kloidt*, 1964, 299.; *Schmalenbach*, 1963, 145.; *Mellerowicz*, 1973; 198.; *Schweitzer/Küpper*, 1995, 9.).

Fontosnak tartom ugyanakkor hangsúlyozni: azt, hogy mekkora e mennyiség, egy célorientált döntési mechanizmus eredményeként dől el.

A pénz hozzárendelése révén a rendszer a legkülönbözőbb objektumokat így közös alapon kezeli, s velük számítási műveleteket végez.⁶

A mérés és értékeléssel lehetővé válik az erőforrás-felhasználási folyamat számszerűsítése, illetve struktúrába formálása. Ennek alapján viszont mód nyílik egyrészt a folyamat tervezésére, másrészt elemzésére is. A megalkotott fogalmak, a leképzés átgondolt módszertana, a valóság és a modell közötti összekötő kapcsok meghatározása lehetővé teszik, hogy a vezető

- a jövőre vonatkozóan is képet alkosson az erőforrás-felhasználásról (azaz tervezzen), illetve
- egy adott időszakhoz kötődően vagy ettől függetlenül az adott problémának megfelelően egyedi sémákat építsen, összehasonlításokat végezzen, és ezek alapján következtetéseket vonjon le (ezt az elemzés kifejezéssel fogtam egybe).

Az ebben a részben olvasható alapvető elméleti fejtegetés mondanivalóját röviden a következőképpen foglalhatom össze:

A szervezet vezetése a célok elérését támogató döntéseinek meghozatala, illetve az értékelőállítási folyamat koordinációja érdekében szükségszerűen összpontosít az erőforrásokra. Azonosítja, tudatosítja ezeket, emellett viszont igényt tart az erőforrás-felhasználási folyamat célorientált leképzésére (azaz mérésére, értékelésére, tervezésére) és elemzésére.

Az ezt elvégző eszközök

- elemekből, ezek tulajdonságaiból és az elemek közötti kapcsolatokból áll(nak), ugyanakkor egy hierarchikus viszonyban alrendszerei fölérendelt rendszereknek;
- modellnek tekinthetők, amennyiben az erőforrás-felhasználást homomorf módon, a lényegesnek, illetve megragadhatónak tartott elemeket szem előtt tartva, az eszköz kialakítója szempontjainak és célkitűzéseinek megfelelően és a vezetői döntési folyamathoz illeszkedve leképzik;

⁶ Ide kívánczik egy a döntéseméleti felfogásra való rövid utalás. A döntésemélet a többtényezős döntések folyamatában az értékelést értékelendő alternatívák közötti hasznossági rangsorolásnak tekinti: az alternatívák lényeges tulajdonságainak (tényezőinek) azonosítása, majd naturális mérőszámaik meghatározása után ez utóbbiakat valamilyen módszerrel utilitás vagy értékmérő számokká alakítják, meghatározzák az egyes alternatívák utilitását (hasznosságát, pszichológiai értékét) minden tulajdonság (tényező) tekintetében, végül egy modell segítségével értékelik az alternatívákat. A többtényezős döntések folyamatával foglalkozó művek az utilitás megállapításánál a pénz alkalmazását csak korlátozottan tekintik érvényesnek (vö. *Kindler*, 1986a és *Kindler*, 1988).

- információt szolgáltatnak, azaz a döntésekhez kapcsolódóan a valós erőforrás-felhasználási folyamatról alkotott, annak megértéséhez és alakításához hozzájáruló tudást jelenítenek meg;
- mérést tesznek lehetővé, vagyis így meghatározott szabályok alapján számszerű kifejezések rendelhetők hozzá objektumokhoz, eseményekhez, illetve azok aspektusaihoz, tulajdonságaihoz, minőségi jellemzőihez;
- értékelést biztosítanak, azaz segítségükkel valóságelemek pénzben kifejezett gazdasági értéke állapítható meg;
- tervezhetővé és elemezhetővé teszik az erőforrás-felhasználást.⁷

A fenti alapvetést elengedhetetlen doktori értekezésem alapjainak lerakásához. A kutatás tárgyát képező rendszerek meghatározása viszont ilyen formában még kezelhetetlenül tág.

A II. részben ennek megfelelően fókuszálom a témát. Tisztázom, hogy kutatóként pontosan mely vállalati eszközökre és mechanizmusokra kívánok összpontosítani; s megvizsgálom, hogy ezek a szakirodalom szerint milyen alakot ölthetnek, s milyen tartalommal telítődhetnek.

⁷ Lényegesnek tartom megjegyezni, hogy a leképző és elemző rendszer értelmezéséhez haszonnal járulhat hozzá a kibernetika, ezen belül is az irányított rendszer ún. regulátor funkciójának vizsgálata. E helyen e terület elemzésében nem mélyedek el, csupán utalok néhány irodalmi forrásra (Ashby, 1972; Bodnár, 1999; Heylighen, 2000)

II. RÉSZ: AZ ERŐFORRÁS-FELHASZNÁLÁST VEZETŐI SZEMPONTOK SZERINT LEKÉPZŐ ÉS ELEMZŐ RENDSZEREK JELLEMZŐI A SZAKIRODALOMBAN

A célirányos kifejtés érdekében az értekezés tárgyát képező rendszereket két csoportra bontom, s a továbbiakban e csoportosítás szerint kezelem.

A szétbontás alapja az, hogy a kutatás célszerű fókuszát egyfelől a számvitelen belül, a költségekkel dolgozó rendszerekben találtam meg. Másfelől kitűnt, hogy a nem tárgyasult, de stratégiaileg kritikus erőforrások leképzése és elemzése gyakran a számvitelen kívül kap helyet. Ennek megfelelően bomlik a második rész egy nagy (domináns) és egy kis tartalmi egységre.

Az alaptevékenység keretében lezajló erőforrás-felhasználás vezetői szempontú leképzése és elemzése a számvitelben mintegy két évszázada önálló területet alkot. E kérdést előbb a német, majd az angol szakirodalomban vizsgálom (6. és 7. fejezetek), ezután röviden összefoglalom a közös és eltérő jegyeket (8.1.- 8.3. alfejezetek). A kibontás során

- a rendszer-hierarchiában a szemlélt szint feletti szint(ek) értelmezésével kezdem, azaz azt vizsgálom, hova illeszkedik bele a vizsgált rendszer;
- második lépésben a szakirodalmi definíciókkal, a célokkal és a feladatokkal folytatom,
- ezek után meghatározom és értelmezem az „értékelt erőforrás-felhasználás” fogalmát,
- végül bemutatom a leképző és elemző rendszer működésének alapelemeit.⁸

A szakirodalmi tendenciákhoz kapcsolódva térek ki azokra a leképző és elemző eszközökre, melyek lényegüket illetően nem számviteli rendszerek, feladataik között viszont ott szerepel nem tárgyasult, de stratégiaileg kritikus szervezeti erőforrások számba vétele és felhasználásuk mérése (8.4. alfejezet).

A 9. fejezetben a magyar szakirodalom történeti – tehát a 6-8. fejezettől eltérő szemléletű – feldolgozását nyújtom. Végül a 10. fejezet a rendszerek kontextusával foglalkozik.

⁸ Mind az angol, mind a német tradíció jelentős hatást gyakorolt és gyakorol a téma magyar elméletére és gyakorlatára. Ezért tartom fontosnak mindkettő megjelenítését. Természetesen mindez nem jelenti azt, hogy egyéb nyelvetterületek, illetve országok (pl. Japán és a Távol-Kelet) saját irodalmának vizsgálata ne lehetne érdekes és hasznos. Ettől azonban e kutatás keretében eltekintek (vö. pl. *Bhimani*, 1996; *Monden/Sakurai*, 1989). Lényeges továbbá, hogy az „angol szakirodalom” kitétel hangsúlyosabban USA-beli szerzőket, a „német források” jelzős szerkezet németországi szerzőket jelent.

6. fejezet: Kostenrechnung – A német szakirodalom vizsgálata

Az erőforrás-felhasználást vezetői szempontok szerint leképző és elemző rendszer jellemzése a német vállalatgazdaságtani tradícióban hagyományosan⁹ a *Kostenrechnung* fogalom vizsgálatát követeli meg. A szóösszetétel tagjainak egyszerű "tükörfordítása" alapján (Kosten: költség, Rechnung: számítás) a magyar szakirodalom jellemzően *költségszámításként* honosította a kifejezést – jöllehet a „Rechnung” (más német szóösszetételekhez – Rechnungswesen, Unternehmensrechnung – hasonlóan) itt is többet jelent a szó szerinti "számítás"-nál. *Kizárólag ebben a fejezetben, a nehézkesség elkerülése érdekében a Kostenrechnung fogalmat én is költségszámítás formában használom.* A következő fejezetekben viszont már mindig a Kostenrechnung szóalakkal jelzem, hogy a német tradícióról írok.

A német szakirodalom közvetlenül a költségszámítás fölé a rendszer-hierarchiában a *számvitelt*, az ún. *vállalati számításokat* (Unternehmensrechnung vagy Unternehmensrechnung), illetve a *controllingot* helyezi. A fejezet első alfejezetében így e rendszerek vázlatos értelmezésével foglalkozom.

6.1. Számvitel, vállalati számítások és controlling mint a Kostenrechnung fölérendelt rendszerei

A német irodalomban a vállalati szintű *számvitel* (Rechnungswesen, ritkábban Rechnungslegung) alapvető értelmezése körül konszenzusról beszélhetünk; a meghatározások között azonban hangsúlybeli eltérések észlelhetők.

A definíciók egy része a *leképző jelleget* emeli ki. A számvitel eszerint „az adott időpontbeli gazdasági állapotoknak és az adott ... időtartam alatt lejátszódó gazdasági folyamatoknak számszerű, főként mennyiségi és értékbeli meghatározását, feldolgozását és ábrázolását” (Coenenberg, 1999, 23.; ugyanígy Hoitsch, 1997, 2.) jelenti.

⁹ A hagyományos kifejezés e részben értelmezésében az általánosan elfogadottat, a szokásosat, a múltbeli és kortárs irodalom nagy része által képviselt (angolul leginkább a „conventional wisdom” kifejezés által jelölt) tartalmat jelenti (lásd még a tendenciákkal foglalkozó alfejezetet is).

Máshol ugyanebben a szellemben „a vállalaton belüli, illetve a vállalat és környezete között értelmezhető jelenbeli és jövőbeli gazdasági jellemzőket és folyamatokat megtestesítő mennyiségi és érték-tényezők számbavételét, feldolgozását, ábrázolását és kiértékelését” végző rendszer (Weber, idézi Kilger, 1992, 6.; Gabele/Fischer, 1992, 1.; hasonlóan Däumler/Grabe, 1997, 33.). Többek között Chmielewicz (1975, 3344.), Kosiol (1979a, 17.) és Kloock/Sieben/Schildbach (1999, 9.) e tekintetben a számvitelről kifejezetten mint modellről (illetve számbavételi és döntési modellek halmazáról) ír.

Más meghatározásokban az *információs rendszer jelleg* kap nagyobb hangsúlyt. Ennek értelmében a számvitel a vállalat speciális, formális, intézményesített információrendszere (Coenenberg 1980, 1996.; Szypersky, 1981, 1428.; Habersstock, 1997, 1.; Kloock/Sieben/Schildbach, 1999, 9.), mely magának a vállalatnak, a vezetői információs rendszernek (Coenenberg, 1999, 26.) vagy a vezetési rendszernek (Götzinger/Michael, 1985, 18) alrendszere. A számvitel eszerint az információs folyamatok révén összekapcsolja egymással a vállalat érintettjeit. A szervezet érintettjei egyedi gazdasági és egyéb jellegű igényeket támasztanak a szervezettel szemben, illetve hozzájárulásokat teljesítenek fenntartása érdekében, s egyben gazdasági és egyéb jellegű „ellenszolgáltatásokban”, materiális és szellemi „javadalmazásban” részesülnek, illetőleg ilyeneket várhatnak el a szervezettől. Az érdekeikben különböző érintettcsoportok rendre más-más szemüveggel tekintenek a vállalatra. Pozíciójukból, szerepükből eredően eltérő, rájuk jellemző szemléletmóddal és tartalommal igényelnek információkat a szervezet működéséről. A szervezetben számviteli tevékenységgel foglalkozók így (információ)szolgáltató funkcióként dolgoznak (Hummel/Männel, 1986, 3.; Habersstock, 1997, 2.).

A számvitel a vezetés eszköze (Kosiol, 1964, 62.; Kilger, 1992, 6.; Coenenberg, 1999, 26.); céljai és feladatai is ebből a tényből vezethetők le. A szakirodalom így gyakran a tervezést, a kontrollt és a dokumentációt említi a számvitel céljaiként (Hoitsch, 1997, 10-11.) vagy feladataiként (Habersstock, 1987, 7.; Lücke, 1993, 1692.), amelyek ugyanakkor mindegyik alrendszerének szintjén is érvényesek.

A számvitel *tagolási kritériumait* illetően különböző (sokszor átfedő) változatokkal találkozhatunk:

- Tagolás a számvitel *alapcéljai/feladatai* szerint

A tervezés, a kontroll és a dokumentáció mint célok/feladatok a döntéshozatal és annak végrehajtása érdekében kivitelezett tervezési számításokat, a múltbeli történések feltárásával, illetve az előrevetített és a tényleges értékek elemző összevetésével foglalkozó kontrollszámításokat, valamint a jogszabályi vagy egyéb (pl. szerződési) kötelezettségek okán elvégzett dokumentációs/publikációs számításokat eredményezik (Coenenberg, 1997, 27.).

- Tagolás a számítások *tartalma* (az információs követelmények, illetve a vállalati célok) szerint

A vállalati számvitel által figyelembe vett gazdasági események mennyiségi és fizetési áramlásokat váltanak ki. Ennek megfelelően a számvitel első szinten mennyiségi számításokra, illetve értékekkel megvalósuló számításokra bontható (Kloock/Sieben/Schildbach, 1999, 11.; Chmielewicz, 1975, 3343. ezzel szemben csak az értékszámításokat említi). Ami ez utóbbiakat illeti, a fizetési áramlások összetevőit áramlási jellemzőknek nevezik, belőlük négy párat különböztetnek meg, szó szerinti fordításban befizetést és kifizetést, bevételt és kiadást (Kilger, 1992, 7. itt árbevételről és beszerzési értékről ír), hozamot és ráfordítást, illetve költséget és teljesítményt. Az áramlási jellemzők időbeli fáziseltolódásai a vállalatnál állományok képződéséhez vezetnek; így állományi jellemzők születnek.¹⁰ A vállalat számviteli rendszere e logika szerint minden olyan gazdasági eseményt elszámol és szisztematikusan kiértékel, amely áramlási vagy állományi jellemzőt változtat meg. A számvitelt pedig mindezek alapján négy, al- (vagy rész-) rendszerként megnevezhető számítás típusra tagolják: a ki- és befizetésekkel, a kiadásokkal és bevételekkel, a ráfordításokkal és hozamokkal, illetve a költségekkel és teljesítményekkel dolgozó számításra. A 4. táblázat a fentieket foglalja össze.

Coenenberg (1997, 27.) a vállalati célokból kiindulva jut el e négy számításítípushoz. A *likviditás biztosítása* a ki- és befizetésekkel, valamint a kiadásokkal és a bevételekkel dolgozó számításokat hívja életre, a mind magasabb *pénzügyi eredményre összpontosítás* a ráfordításokkal és a hozamokkal, valamint a költségekkel és teljesítményekkel működő alrendszereket igényli. A számvitel feladatait ugyanakkor meghatározza a szervezet *versenyelőnyre törekvése* is.

¹⁰ Az áramlás kifejezést a német Strom, illetve az angol flow, az állomány szót a német Bestand, illetve az angol stock kifejezések megfelelőjeként használom.

A számítás jellege	A számítások tárgya		A számítások feladatai
	Áramlási jellemzők	Állományi jellemzők	
Mennyiségi számítások	Mennyiségek be- és kiáramlásai	Mennyiségi állományok	- A múlt eseményeinek dokumentálása - Az értékszámítások alapja - Információk tervezési és előrejelzési feladatokhoz
Értékszámítások	Be- és kifizetések	Pénzállományok	- A likviditás bemutatása és kontrollja - A likviditás tervezése - Tőkeigény-tervezés - Tervezési feladatok a beruházási döntésekhez - Beruházáskontroll
	Bevételek és kiadások	Pénz- és hitelállományok	- Kontrollfeladatok - Rövid (vagy hosszú távú) tervezési feladatok - A pénzügyi helyzet bemutatása
	Hozamok és ráfordítások	Vagyon- és tőkeállományok	- A vállalatvezetés informálása - Publikációs feladatok a tulajdonosok, hitelezők, munkavállalók, szállítók, vevők és a közvélemény informálására - Publikációs feladatok a tulajdonosoknak és az adóhivatalnak fizetendő pénzállomány mérésére
	Teljesítmények és költségek	Kalkulált vagyon- és tőkeállományok	- Kontrollfeladatok - Rövid távú tervezési feladatok - Speciális publikációs feladatok

4. táblázat: A számvitel tagolása a számítás jellege szerint

Forrás: Kloock/Sieben/Schildbach (1999, 15.)

A fentiekhez kapcsolódóan a szakirodalom a számítások célja alapján a számvitelt gyakran a pénzügyi és finanszírozási, befektetési, az éves beszámolóhoz kapcsolódó, illetve a költség- és teljesítmény (vagy költség és árbevétel-) számítás kategóriába is tagolja (pl. Haberstock, 1997, 6.).

Itt kell említést tenni az ún. *pagatórikus* és *kalkulatórikus* számítások közötti különbségtételről is (Kosiol, 1979a, 17.; Schweitzer/Küpper, 1995, 16.). A pagatórikus számítások (a latin *pecare*, olasz *pagare*, azaz fizetni szóból; a kifejezés értelmezéséhez és használatához lásd Szypersky, 1964) a tényezőállományok és –mozgások leképzésénél a fizetési folyamatokból indulnak ki. Ide tartozik minden számítás, amely be- és kifizetésekkel, illetve bevételekkel és kiadásokkal dolgozik. A kalkulatórikus számítások elszakadhatnak a fizetési folyamatoktól. Ezek közvetlenül az alaptevékenység érdekében megvalósuló erőforrás-felhasználásra (illetve a teljesítmények előállítására) irányulnak, s a pénzmozgásoktól adott esetben eltérő értékeket is alkalmazhatnak az erőforrások felhasználásának (és a teljesítmények keletkezésének) értékelésekor.

- Tagolás az információ címzettjei szerint

A szakirodalom e szempont alapján belső (intern) és külső (extern) számvitelről szól. A belső számvitel tevékenységével a dokumentáció mellett a tervezést és a kontrollt szolgálja, elsősorban a szervezeti egység vezetőknek és a felsővezetőknek szállítva információit (Schildbach/Feldhoff, 1993, 30-31.). Adatai lényegükből eredően általában nem hozzáférhetőek a szervezet külső érintettjei számára (Pinnekamp, 1993, 4. ezért e tekintetben nem hivatalos számvitelről beszél). Ezzel együtt a belső számvitel nem mindig csak a vállalatban belüli személyek felé irányul: például a szervezet léte szempontjából meghatározó piaci szereplők (bankok, szövetségesek) befolyással lehetnek működésére. A külső számvitel címzettjei annak feladataitól függnnek: az éves beszámoló és származtatott információi elsősorban a tulajdonosoknak, a hitelezőknek, az adóhivatalnak, a munkavállalóknak, a szállítóknak, a vevőknek, a közvéleménynek szólnak, az esetleges iparágspecifikus számításokat a hitel- és biztosítóintézetek kapják. A belső számvitel a vállalati statisztikát, a tervezést, valamint a költség- és teljesítményszámítást (Götzinger/Michael, 1985, 20.), más szerzőknél ezeken kívül a könyvvitelt, és a controlling keretében végzett számításokat foglalja magába (vö. Hummel/Männel, 1986, 7.; Ahlert/Franz, 1988, 16.; Däumler/Grabe, 1997, 33.). Itt említem meg a *szervezési szempontok mentén* megvalósuló tagolást is, melynek keretében ehhez hasonlóan a könyvvitelt, a költség (és teljesítmény) számítást, a vállalati statisztikát és esetenként a tervezést szokták említeni (Moews, 1989, 2.; Ebert, 1991, 4.; Kilger, 1992, 7., 11.; Kosiol, 1979a, 17. a költség és teljesítményszámítás helyett a kalkulációt nevezi meg).

- Tagolás a számítások jellege, folyamatossága és gyakorisága szerint

Ezen szempont szerint a számvitelnek létezik egy intézményesült része, melyben visszatérő információs igényeket kielégítő folyamatosan visszatérő számítások zajlanak (alapszámítás), illetve egy rendszertelen feladatok elvégzésére szolgáló, az eseti/különleges számításokat felölelő része (Ahlert/Franz, 1988, 17.; Coenenberg, 1999, 26;). E koncepciónak egy módosított változata értelmében az alapszámítás egy semleges adatbázis, melyből bármilyen számítás igény szerint végrehajtható (vö. Riebel, 1985; Koch, 1992).

- Tagolás egyéb szempontok alapján

A szakirodalomban a fentiekén kívül megjelenik még például a *múltra és a jövőre vonatkoztatott* számítások közötti (pl. Moews, 1989, 2.), a *jogi szabályozottság* szempontjából megvalósuló (pl. Haberstock, 1997, 5.), a *dokumentációs* (könyvvitel, éves beszámoló, statisztika) és *eszköz*

jellegű (költség- és teljesítmény, illetve tervezési számítás) ágak közötti (*Illtschkot* idézve *Seicht*, 1993, 18.) különbségtétel.

A számvitel különböző tagolási szempontjainak gyakorlati jelentősége kevés; a rengeteg típus ráadásul az egységes fogalomrendszer használatát is nehezíti.

Míg a számvitel értelmezése tartalmi oldalról egységes alapokon nyugszik, maga a szóalak érdekes módosulásokat mutat. Azon túl, hogy a vállalati számvitel kifejezés német megfelelője két változatban is használatos a szakirodalomban (a „betriebliches” Rechnungswesen alakot találjuk pl. *Hummel/Männel*, 1986; *Hoitsch* 1997; *Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999 műveiben; a „betriebswirtschaftliches” Rechnungswesen formula fordul elő pl. a *Schneider*, 1985; *Kilger*, 1992; *Coenenberg*, 1999 művekben), e vonatkozásban használatos a vállalati számítások (Unternehmensrechnung vagy Unternehmungsrechnung) megjelölés is, több értelmezéssel. *Schweitzer/Küpper* (1995, 10.) a fenti számvitel meghatározás helyett használja a kifejezést, s a pénzügyi, a befektetési, a költség- és teljesítmény (árbevétel), illetve az éves beszámolóval kapcsolatos számítást tekinti a vállalati számítások alrendszerének. *Ewert/Wagenhofer* (2000, 4-5.) gyakorlatilag ugyanígy fogalmaz, azzal a kiegészítéssel, hogy ebből az első három alrendszert belső, míg a negyediket külső vállalati számításoknak nevezi (vö. *Dieterle/Abplanalp*, 1990). *Coenenberg* (1999, 26.) a vállalati számításokat a számvitel hagyományos szemléletmódja kibővítéseként határozza meg, mely a számítások tárgyát, a társadalmi környezetet és erőforrásokat („termelési tényezőket”) érintő pótlólagos módszertanokat is felhasznál.

A vállalati számvitelen, illetve a vállalati számításokon kívül a költségszámítás harmadik itt említendő fölérendelt kategóriája a *controlling rendszer*. Az angol és a német nyelvű irodalom egyaránt controllernek nevezi az ide sorolt tevékenységek felelősét, de a funkciót jelölő angol controllership kifejezés helyett a németben a hatvanas évek végétől egyre inkább a controlling honosodott meg (*Lingnau*, 1999, 82-89.). Német nagyvállalatoknál már a XIX. század végén megjelennek controllingfeladatok, önálló, átfogó controllingfunkcióról azonban csak az ötvenes második felétől beszélhetünk. A téma széleskörű szakirodalmi kibontása pedig a hetvenes évek elejétől számítható.

Az első, indulási szakaszban (az ötvenes évek közepétől a hatvanas évek végéig) a controlling számvitelorientált megközelítései voltak jellemzőek. A controlling magja eszerint a jövőorientált, a vezetés hasznos eszközévé teendő számvitel. A controller a gyors és megbízható

információellátásra képes számvitelből szerzi meg, majd elemzi a döntéshozatalhoz szükséges adatokat. A következő, hetvenes évekre tehető kibontakozási szakaszban az előzőekre építő ún. információorientált megközelítések domináltak. E felfogás szerint a vállalati információgazdálkodás központi intézményeként a controlling fő feladata az információigény és az információellátás koordinációja. A hetvenes évek végétől emellé egyre inkább az ún. vezetésorientált controllingszemlélet zárkózott fel. A controlling ebben a közelítésben a vezetési rendszer koordinációs feladatokat ellátó alrendszere (vö. *Risak/Deyhle*, 1991; *Schildbach*, 1992; *Horváth*, 1998, 54-75.).

A költségszámítás mint eszköz vállalati betagozódása tehát – a német szakirodalom alapján – többféle módon is elképzelhető. A kategóriák számos változata és értelmezése létezik, s pusztán a címkék alapján a tartalom nem egyértelmű. Ennél ugyanakkor nyilvánvalóan fontosabb kérdés, az, hogy a költségszámítás e rendszerekben milyen célokkal és feladatokkal bír. A következő alfejezet ezt hivatott kibontani.

6.2. A *Kostenrechnung* meghatározása a német szakirodalomban¹¹

„Amennyiben a vállalati számvitel egy részének céljairól szólunk, jó mindennek előtt arra emlékeztetni, milyen általános céllal bír a számvitel a vállalatban. Ha összehasonlítjuk a vállalatot egy másik gazdálkodó szervezettel, például az emberi testtel, a számvitelt nagyrészt az emlékezet és az idegek feladata illeti meg. Az emberi idegek mutatják meg, hogy valahol a testben egy inger keletkezik; egy sebesülés, egy hiány vagy fogyatékoság, egy zavar az idegek által védekező reakciókat vált ki. Így a számvitelnek, s különösen a belső számvitelnek az a feladata, hogy a vállalatban felmerülő minden olyan hiányosságot, sebesülést, gyengélkedést, amely más, durvább eszközökkel nem válik nyilvánvalóvá, a vállalat agyának, azaz a vezetésnek a tudomására hozzon.” – fogalmazta meg a költségszámítás célját *Schmalenbach* (1963, 15.).

A költségszámítás a szakirodalom szerint a *vállalatvezetés szabadon alakítható eszköze*, mely a vállalati transzformációs folyamat célszerű irányítását és kontrollját szolgálja (*Schweitzer/Küpper*, 1995, 13., 68.; *Haberstock*, 1997, 8.; *Coenenberg*, 1999, 37.; *Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999, 14.).

¹¹ A „vállalati számítások”, bárhogyan is értelmezzük a kifejezést, mindenképpen magukban foglalják a számvitelt, így az alfejezetben e kategória külön már nem jelenik meg.

Ebből következően alapvetően a vállalaton belüli – a célirányos erőforrás-felhasználási folyamattal kapcsolatban álló – gazdasági eseményeket veszi számba. A vezetés érdekei szerint *számszerűen (mennyiségben és értékben) leképzi az erőforrások értékelt felhasználását*, illetve a felhasznált erőforrások teljesítményekbe történő *átalakulását* (Hummel/Männel, 1986, 18.; Haberstock, 1987, 18.; Kilger, 1992, 13.; Hoitsch, 1997, 5.). Lényeges viszont, hogy kizárólag a vállalat *alaptevékenységét* meghatározó célok elérése érdekében megvalósuló értékelt erőforrás-felhasználás képezi tárgyát. További fontos jellemzői, hogy *periodizált*, illetve hagyományosan a *vállalati nyereségcélra koncentrál* (ezek bővebb kifejtéséhez lásd a költségfogalommal foglalkozó alfejezetet). Emellett hasznosan támogathat más célkitűzéseket is, de csak akkor, ha ezek a nyereségcéljal összeegyeztethetők (Kloock/Sieben/Schildbach, 1999, 202.). A költségszámítás az előző fejezetben leírtak szerint kalkulatórikus számítás. (Az állandó és fakultatív jellemzőkről összefoglalóan lásd még pl. Hummel/Männel, 1986, 7-16.)

A költségszámítás számos német szerző elemzésében *modell*, illetve *modellek halmaza*. A gazdálkodás valós folyamatainak és eseményeinek halmazából „azokat a tényezőket emeli ki, amelyek számszerű formában kifejezhetők és alkalmasak arra, hogy a valóságot a vizsgált összefüggés szempontjából meghatározó jellemzőiben hűen visszaadják. Ezen elemekből aztán egy a célok, a technikai-gazdasági, illetve jogi adottságok és egyéb tényezők által meghatározott felépítésű numerikus gondolati séma születik.” (Kosiol, 1979a, 18.).

S ha eddig nem, itt minden bizonnyal értelmet nyer az első rész alapszintű fejtegetése. A megfelelő költségszámítási rendszer kialakításának problémája eszerint tehát a megfelelő modellképzés problémája. A modellelemzés módszertana a költségszámítás esetében klasszikusan négy lépésből áll. Az elsőben a szemlélt valóságszelet elhatárolása történik (a vállalaté, illetve ezen belül a célorientált teljesítményelőállítás keretében megvalósuló gazdasági folyamatoké és eseményeké), a második lépcsőben absztrakció révén előáll a modell, a harmadik lépésben e modell segítségével megállapításokat teszünk a valóság kiválasztott darabjáról, hogy aztán végül az így megszerzett tudást összevessük az eredetivel, majd az eredeti célkitűzéseknek megfelelően befolyásoljuk, módosítuk azt (Kosiol, 1961, 318.; Krieger, 1995, 47.).

Az 5. táblázat a költségszámítás modelltulajdonságait mutatja kiemelt modelltípusok fényében, megjelölve azt is, hogy a jelenlegi tendenciák milyen irányba tolják el a klasszikus jegyeket: a

félkövér és dőlt szedés a hagyományos jellemzőket, a dőlt szedés a továbbfejlesztések által kezdeményezett típusokat, míg a normál betűk a lehetetlen vagy célszerűtlen tulajdonságokat jelölik.

Jellemző	A jellemző megjelenési formái	
	Alapján azonosítható modell-típusok	
A leképzés képszerűsége	Ikonicus modell	<i>Szimbolikus modell</i>
A valóságra vonatkoztatottság jellege	Ideálmódel	<i>Reálmódel</i>
A leképzett valóságelemek bizonytalansági foka	<i>Determinisztikus modell</i>	<i>Sztochasztikus modell</i>
Az idő változóként való kezelése	<i>Statikus modell</i>	<i>Dinamikus modell</i>

5. táblázat: A költségsszámítás néhány modelljellemzője

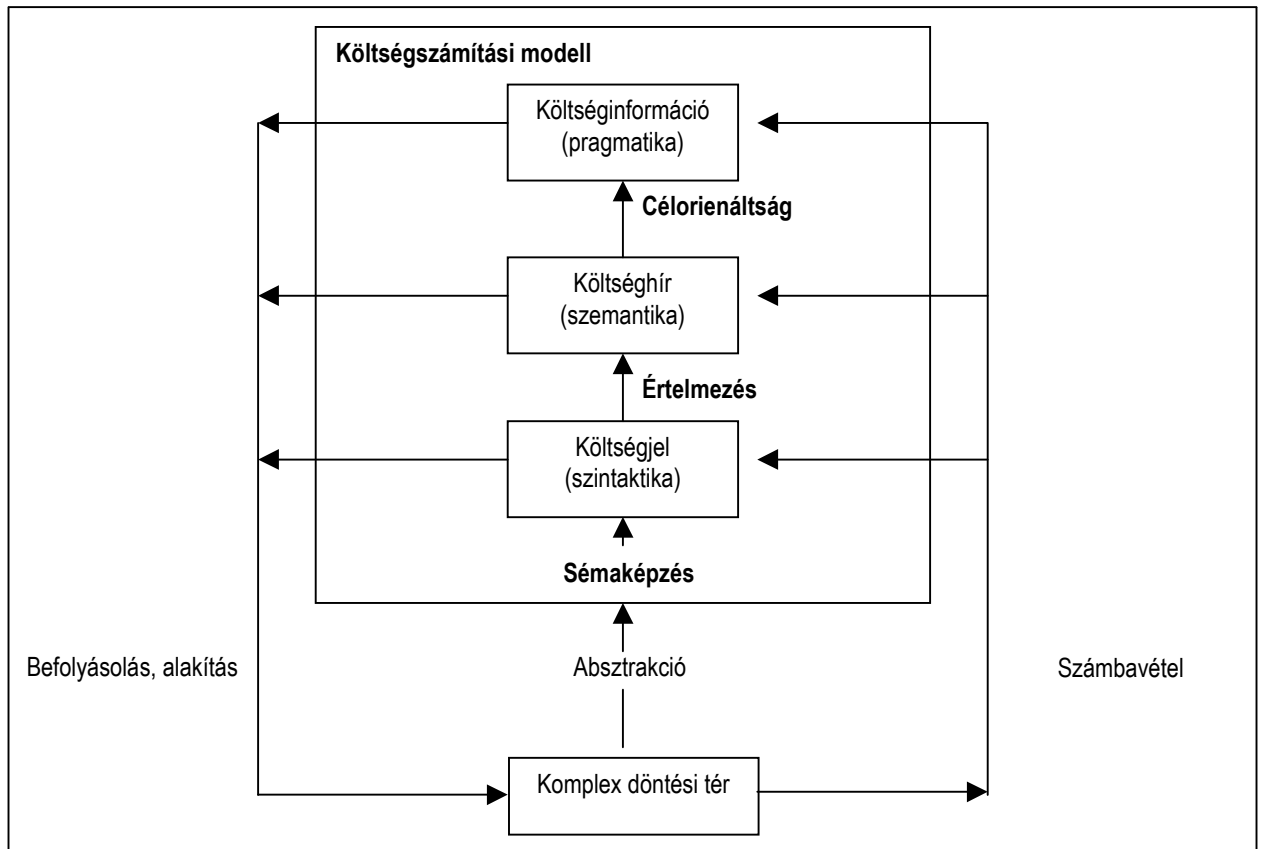
Forrás: Krieger (1995, 62.) alapján

A költségsszámítás a vállalati döntéshozatali folyamatban a *leíró* (vagy *számbavételi*), ennek speciális formájaként a *kvantitatív sematizáló-algoritmizáló*, illetve – mint hogy feladata az egyedi eredményekről adható általános kijelentések megfogalmazása is – a *magyarázó* és *prognosztizáló* modell szerepeket is betölti. A teljes rendszer döntési modellként való megalkotását a szakirodalom célszerűtlen próbálkozásnak tartja. A vizsgálandó valóságelemek tömege, sokfélesége, komplex kapcsolatai okán valószínűsíthető, hogy a valamennyi döntési helyzet teljes körű megragadására és integrációjára való törekvés a teljes költségsszámítási modellt számolástechnikailag lehetetlenül nehézkesse tenné; ráadásul az egy folyamatban résztvevő különböző döntéshozók céljainak egyeztetése és közös nevezőre hozása is bonyolult feladat. Fontos viszont, hogy a vezetési problémamegoldás során felhasznált döntési modellekhez (optimális termelési program, beszerzési mennyiség, telephely stb. meghatározása) a költségsszámítás költséginformációkat, kiinduló adatokat szolgáltat. Emiatt a célszerű fogalmazás az, hogy a *költségsszámítás kereteiben megjelennek döntési modellek is* (vö. Kosiol, 1964, 65.; Krieger, 1995, 62-63.; Ewert/Wagenhofer, 2000, 30.) „A számvitelben tehát nem a 'vállalati valóságot', hanem elméleti fogalmainkat mérjük a valóságról tett feljegyzések (megfigyelések) bázisán. Ami a természettudósoknak magától értetődő, hogy ő például a hőmérséklet elméleti fogalmát a valóság egy tényállásának (levegő) alapján egy mérőeszköz segítségével (hőmérő) méri, a számvitel elméletében eleddig sajnos semmi esetre sem közkincs. Mivel sehol sem vásárolhat egy mérési eszközt a 'releváns' költségek mérésére, a költségsszámítást végzőnek mérési eszközét, a döntési eszközként működő költségsszámítást először ki kell dolgoznia

magának: egy döntési modell modellfeltételeiből a költségek felbontásához fűződő megfontolásokkal együtt, amelyhez aztán a vállalati folyamatok számbavétele kapcsolódik.” – írja a témához kapcsolódva *Schneider* (1985, 390.).

A költségszámítás mint *információszoftár rendszer* által rendelkezésre bocsátott információk különböző szempontok mentén jellemezhetők. *Kaiser* (1993, 17.) értelmezésében a *döntési folyamat szakaszai*, illetve *funkciói* szerint a rendszer kezdeményező, problémafelvető/problémameghatározó, alternatívákhoz kötődő, korlátozó, előrejelző, a döntési aktushoz (az elhatározáshoz) kapcsolódó, a (norma)előírások képzéséhez, a megvalósításhoz és a kontrollhoz kötődő információkat szolgáltat. Az információk vonatkozhatnak a vezetési feladat, illetve döntési probléma tárgyi (megbízás, termék, projekt stb.) vagy szervezeti aspektusaira (*az információ tárgya*, lásd később a céloknál, feladatoknál is). Az *információk befolyásolhatósága* azt fejezi ki, hogy a döntéshozó az információk alapjául szolgáló valóságelemeket, illetve magát az információs folyamatot akaratlagosan befolyásolni tudja-e. Ide kapcsolódik az információk érvényességi időponttal vagy időszakkal megadott *időbeli vonatkozása* is. A kérdés az, milyen időtávon befolyásolhatók a döntéshozók által a valós történések; illetve a különböző vezetési feladatok és döntési helyzetek határideje szerint miként lehet osztályozni az információkat. Egy konkrét költségszámítási döntési feladat esetében a rendelkezésre bocsátandó információk a jellemzők egy-egy megvalósulási formáját veszik fel.

A költségszámítás mint modell és információrendszer működésének többszintűségét az első részben megismert gondolatmenettel is jellemezhetjük. Eszerint a szintaktikai szinten a költségszámítás a valóságot egy formállogikai, szabályokat és algoritmusokat tartalmazó számításba képezi le. A szemantikai dimenzióban e kalkulus a felhasznált jelek értelmezése révén összekapcsolódik a valós ténybázissal. A pragmatikai szinten a költség(számitási) információ címzettjeinek igényei világossá és egyértelművé válnak, melynek következtében a céloknak megfelelő információk születhetnek (1. ábra, *Neubauer*, 1993, 10.). Bár e megközelítés talán túlzottan elméletinek tűnik, valójában világos gyakorlati üzenetet is rejt magában: egy költségszámítási rendszer működésén csorba eshet az algoritmusképzés, a vállalati értékteremtéssel való összekapcsolás és az adatok értelmezésének szintjén egyaránt.



1. ábra: A költségszáítás mint információs modell

Forrás: *Neubauer* (1993, 10.)

A költségszáítás a *német controlling szakirodalomban* a fentiekhez képest alapvetően egyező tartalommal, de némileg különböző hangsúlyokkal és színezettel jelenik meg. A rendszer hivatásának és működésének kifejtése függ a vallott controlling felfogástól: a költségszáítást a számvitelen keresztül megragadó számvitelorientált szemlélettől eltérően a vezetésorientált megközelítés inkább a controlling önálló – és kulcsfontosságú – eszközének tekinti azt. A művek legtöbbször a számviteli szakirodalom bevonásával értelmezik a költségszáítást, de emellett megjelenik a költséginformációk controllingbeli felhasználása, illetve a költségszáítással szemben támasztott elvárások felsorolása is. Eszerint a költségszáítás a vállalati számvitel, illetve a belső vállalati számítások része, mely az erőforrás-felhasználási folyamatok leképzésével a tervezést, az irányítást és a kontrollt szolgálja (*Horváth/Reichmann*, 1993, 372., 543.; *Küpper/Weber*, 1995, 202.). A költségszáítás szolgáltató funkció, illetve koordinációs eszköz, amennyiben adott valóságelemekre vonatkozóan vezetés-, igény- és döntésorientáltan a controlling rendelkezésére bocsátja a

szükséges információkat (Küpper, 1992b, 140.). Horváth (1998, 327.), aki a controllingot – funkcionális szempontból – a vezetés azon alrendszerének tekinti, mely a tervezést, a kontrollt és az információellátást rendszerképző és rendszerösszekapcsoló jelleggel, eredményorientáltan összehangolja, s ezzel a vállalat illeszkedését és koordinációját támogatja, a költségszámítást az információellátó rendszer központi elemének tartja. Ennek keretében a költségszámítás a transzformációs folyamatra és annak gazdaságosságára összpontosítva rövidtávú (maximálisan egy éves) tervezési és kontroll problémák megoldásához járul hozzá. Tárgya így az értékelt erőforrás-felhasználás részletes számbavétele, előrejelzése, tervekben való rögzítése és kontrollja.

A költségszámítás elméleti megalapozottsága nem, önálló elméletének létezése azonban hosszú időn keresztül vita tárgya volt a szakirodalomban (vö. Dellmann, 1979; Neubauer, 1993). A kritika szerint az itt alkalmazott eljárások nem törekszenek egyetlen egységes elv alapján bizonyos jelenségek tudományos magyarázatára; elsősorban a költségek fogalmának meghatározatlansága, a gondolati sémák esetében a rendszerezett tapasztalatok hiánya pedig a költségszámítást olyan „műtanná” teszik, mely nem cáfolható. Az elmélet létjogosultságáról beszélők viszont azt állítják: amennyiben egy tágra vett elméletfogalommal közelítjük meg a kérdést, s csak annyit szabunk feltételül, hogy adott vizsgálati területre vonatkozó kijelentésrendszerünk ellentmondásmentes legyen, s tartalmazzon általánosítót, illetve általános érvényű kijelentés(ek)e(t), már beszélhetünk a költségszámítás elméletéről. A véleménykülönbségek tehát nem utolsósorban abból adódnak, hogy az „elmélet” fogalmát a szerzők nem azonos értelemben használják.

Kosiol immár klasszikussá vált osztályozása azonosítja a költségszámítás egy létező elméletének alapvető jellemzőit. A német tudós az explanatorikus (magyarázó) elméletek fogalmának kiegészítéseként definiálja az ún. komputatórikus (számítások rendszerén alapuló) elméletek körét. A magyarázat és a prognózisok helyett e teóriák premisszái és meghatározásai a valóság tényeinek számszaki leképezéséről és értelmezéséről szóló (generális) kijelentések. Nem a leképezendő reális adottságokat teszik meg problémává, hanem a formális leképzési eljárásokat, sémákat és számítási célokat. Az explanatorikus és a komputatórikus elméletek egyaránt lehetnek ideál- és reáleméletek. Míg az előbbieket kijelentései nem tartanak igényt az empirikus felülvizsgálatra (céljuk viszont az univerzalitás, a logikai ellentmondás-mentesség, a precizitás), a reálteóriák kiemelt kritériuma az igazolhatóság, illetve cáfolhatóság. A komputatórikus ideáleméletekkel szemben (mint pl. a matematikai függvény- vagy számelmélet), a költségszámítás elmélete ún. *komputatórikus reálemélet* (Kosiol, 1979b, 3.; vö. Kosiol, 1981). A költségszámítás elméletének alapproblémáiként

többek között a figyelembe veendő erőforrások, az alkalmazandó mérési eljárások körének kérdését, a leképzési formák és a költségfogalom, illetve a célorientáció problémáját jelöli meg (vö. *Dellmann*, 1979, 324.).

A költségszámítás elméletét egyértelműen gyakorlati-normatív teóriaként értelmezők szerint az *két fő funkcióval* bír. Az egyik a *leképzés-magyarázat*, azaz a gyakorlatban fellelhető költségszámítási rendszerek leírása, rendszerezése, elemzése; a másik a *létrehozás/módosítás támogatása*, vagyis a költségszámítás mint információs eszköz célszerű kialakításáról szóló ajánlások kidolgozása és a vállalatoknak történő prezentálása (*Ahlert/Franz*, 1992, 84.; vö. *Lackes*, 1989, 34; a költségszámítás elméletének deskriptív és normatív jellegéhez lásd még *Neubauer*, 1993, 14.). A fentiekből következik az elmélet előrejelző funkciója is, hiszen a folyamatok magyarázatával és leképzésével a vállalati környezet módosulásából, illetve a vezetői döntésekből eredő következményeket is előrejelzi.

A disszertációt a fentiek értelmében költségszámítás-elméleti munkaként értelmezem.

A költségszámítás elmélete egyébként számos gazdaságtani teóriával igen szoros kapcsolatba kerül. A termelés- és költségelmélet, a könyvvitel elmélete, a mérlegelméletek, a szervezetelmélet, a méréselmélet, a döntésemélet, az információelmélet, a magatartástudományok, a tanuláselmélet stb. igen jelentős mértékben járulnak hozzá a terület ismeretköréhez. E halmazból a módszertani megalapozás szempontjából a költség- és termeléselmélet kétségkívül nagy jelentőséggel bír (*Jacobs*, 1966; *Küpper*, 1992a; a kritikához lásd pl. *Kilger*, 1958).

A termelés- és költségelmélet arra törekszik, hogy az erőforrás-felhasználási folyamat mennyiségi és értékösszetevőit, illetve ezek funkcionális összefüggéseit feltárja, majd elméleti modellekben leképezze. Míg a termeléselméletben a produktív termelési tényezők kombinációjából álló vállalati értékteremtő folyamat mennyiségi elemei, input-output kapcsolatai állnak a középpontban, a költségelmélet ennek bázisán az értékelemekkel is foglalkozik, úgy, hogy a tranzakciók funkcionális kapcsolatait és azokat a befolyásoló tényezőket kívánja feltárni, amelyektől a költségek és teljesítmények nagysága függ (vö. *Laßmann*, 1958; *Heinen*, 1983). Ahhoz, hogy általános érvényű kijelentéseket tehessen, erősen el kell vonatkoztatnia a konkrét vállalat konkrét jellemzőitől. A költségszámítás elmélete a mennyiségi és értékmozgásokat az elvonatkoztatás alacsonyabb szintjén konkrét számítási modellekben képezi le, felépítésével az értékmozgást igyekszik megragadni, mindezt elsősorban azzal a céllal, hogy a kombinációs folyamatról különböző felhasználási célokra

releváns információkat bocsásson az azt igénylők rendelkezésére. Mindkét elmélet számára elengedhetetlen fontosságú tehát a költségbefolyásoló faktorok számbavétele.

Ha konkrét érintkezési pontokat keresünk a termelés- és költségelmélet, valamint a költségszámítás elmélete között, *Ahlert/Franz* (1992, 89-90.) alapján az alábbiakról adhatunk példaszerűen számot:

- A termelés- és költségelmélet összefüggéseket tár fel az erőforrások, a költségbefolyásoló tényezők és a költségszint között. Ahhoz, hogy a költségszámítás a költségeket a valósághoz hűen ragadhassa meg, illetve rendelhesse hozzá objektumaihoz, ismerni kell a reálfolyamatok ok-okozati viszonyait. A termelés- és költségelmélet tehát kiindulópontul szolgál a költségszámítás elméletének a költségek felosztásával kapcsolatos téziseihez.
- A költségszámítás elmélete a költségtervezés, illetve az erre épülő döntéstámogató és magatartásbefolyásoló javaslatok kidolgozása során a befolyásoló tényezők költségszintre gyakorolt hatásait modellezi. E feltételezések megfogalmazásánál a termelés- és költségelmélet biztosítja az elméleti alapokat.
- A döntési problémáknál az alternatívák költségekre gyakorolt hatásainak ismerete elengedhetetlen. A termelés- és költségelmélet meghatározza, milyen feltételek mellett születhet bizonyos szempontok szerint optimális döntés, ehhez milyen költséginformációk kellenek, s ezeket miként kell figyelembe venni a döntési modellben. A költségszámítás elmélete erre alapozva eljárásai segítségével a szükséges információkkal egészítheti ki e modelleket.

Összefoglalóan: a költségszámítás bemutatásával foglalkozó német nyelvű szakkönyvek száma óriási. A – nagyon különböző terjedelmű és színvonalú – kiadványok tárgyukat igen hasonlóan határozzák meg. Ennek okát az igen erős német vállalatgazdaságtani tradícióban kell látni.

6.3. A *Kostenrechnung* feladatai

A költségszámítás elé tűzhető célokat az irányítási és döntési problémák jellege és száma jelöli ki. A költségszámítás tartalmát pedig a működés elé tűzött célok határozzák meg (vö. *Schmalenbach*, 1963, 6.). Mivel a lehetséges célkitűzések száma nagy, célszerű csoportosításuk szükséges. A szakirodalom itt kevésbé egységes, ráadásul gyakran szinonim kifejezéseként használja a „célok”, illetve a „feladatok” kifejezéseket. (E tekintetben a kivételek között található pl. *Hummel/Männel* (1986, 25.), aki különbséget tesz közöttük, s úgy véli, hogy míg a feladatok/funkciók általános formában rögzítik a rendelkezésre bocsátandó információk jellegét és felhasználását

(„absztrakt-formális feladatkijelölés”), addig a célok konkrét tartalmi azonosítást és tárgyi problémameghatározást jelentenek.) A továbbiakban a fogalmakat én is azonos jelentésűnek tételezem.

A német költségszámítás „klasszikus” szerzői közül *Schmalenbach* (1963, 15-24.) a költségszámítás legfontosabb céljának az üzemmenet kontrollját tartja. Ennek elérésére mindenképp szükség van a költségek részletes tagolására, rövid távú szemléletre, illetve ún. költséghelyszámításra (lásd később). A kontroll lényegi eleme az összehasonlítás, amely nem csupán az adott szervezeten belül, hanem más szervezetekkel szemben is meg kell, hogy valósuljon. A költségszámítás másik lehetséges célja az iparági és a vállalati szerkezeti változások figyelemmel kísérése, illetve ezek leképzése, bemutatása. Egy további potenciális cél az árkalkuláció, különösen az árak felső és alsó határainak meghatározása. Ebben az esetben a költségszámítás valamennyi költség számbavételét igényli, s kevésbé rövidtávra orientált. Negyedik célkitűzésként *Schmalenbach* kiemelten a vezetési eszköz szerepet említi, mely a tervköltségek vagy az elszámolóárak használatát jelenti. Az egyéb célok között például a saját termelésű készletek értékének meghatározása, biztosítási káreseteknél a kárpótlás megállapítása jelennek meg.

Mellerowicz (1974, 64-69.) szerint a költségszámításnak három fő, s számtalan egyéb (vagy külön-) célja van. Az előbbiek közé

- az árképzést (kínálati és beszerzési árak, illetve maximális és minimális árhatárok megállapítása),
- az üzemmenet kontrollját (a gazdaságossági számítást, mely többek között a tőke-, a költség- és a piacszerkezet kutatását, a termelési, pénzügyi, beszerzési és értékesítési funkciók, illetve az egyes osztályok és munkahelyek elemzését jelenti, a pazarlás elkerülése érdekében) és a
- vállalati irányítás általános támogatását sorolja.

Külön célokként többek között az adó és biztosítási értékek, mérlegértékek, kártérítési és technikai értékek megállapítását nevezi meg.

Kosiol (1964, 63-70.) az előbbi két szerzőhöz hasonlóan kifejti, hogy a költségszámítás nem öncél, hanem eszköz bizonyos, részben a számításon kívül álló célok eléréséhez. Az eszköz különös (azaz nem általános) céljaiként a rövid távú és az éves eredményszámításhoz való hozzájárulást, a költség-összehasonlítások és döntési számítások lehetővé tételét, a vállalati folyamatok számszaki kontrollját, illetve az árképzést jelöli meg.

Ewert/Wagenhofer (2000, 6.) szerint a belső vállalati számításoknak, így a költségszámításnak is két fő funkciója van (vö. *Kosiol*, 1979b, 5.):

- **Döntéstámogatási funkció** („a saját döntések befolyásolása”)

E funkció a költségszámításnak a döntésekhez alapul szolgáló információs eszköz szerepét domborítja ki. A döntéstámogatási funkció nem számol célkonfliktusokkal: ezek vagy nem léteznek, vagy a szervezetet képesnek tekinti arra, hogy a célharmóniát az információ előállítója, felhasználója és a felsővezetés között biztosítsa. A költségszámítás hagyományos irodalma hangsúlyozottan foglalkozik ezzel a funkcióval.

- **Magatartásbefolyásolási funkció** („idegen döntések támogatása”)

E funkciónál is a döntések támogatása áll a középpontban. Az előzőtől eltérően viszont e funkció keretében a költségszámítás más döntéshozók befolyásolására szolgál. E funkció többszereplős helyzetben él; a döntéseket hozó vezetők pedig nagyon különböző célokkal bírhatnak. Előfeltételként tehát a (potenciális) célkonfliktusokat, illetve a felsővezetés és az alsóbb szintű vezetők között aszimmetrikusan megosztott információkat nevezhetjük meg. A költségszámítás ezzel a kontrollhoz és a koordinációhoz járulhat hozzá hatékonyan.

A döntéstámogatási, illetve magatartásbefolyásolási funkciók szerint különbözik a költségszámítás koncepciója: ami az egyik funkciót támogatja, egyáltalán nem biztos, hogy a másokban is kedvező.

Götzinger/Michael (1985, 23.) szerint a költségszámítás általános feladata, hogy bemutassa az erőforrás-felhasználást, tervezze a költségeket, írja elő azok értékeit, majd kontrollálja a célelérést. A költségszámítás kereteiben megvalósított részfeladatokat ebben a szellemben a kortárs szakirodalom jellemzően három fő csoportba: a kontroll-, a tervezési és a publikációs feladatok osztályaiba sorolja (*Lackes*, 1989, 36.; *Freidank*, 1991, 93.; *Coenenberg* 1999, 37-38.; *Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999, 14-19.; hasonlóan *Preißler*, 1995, 17-20.; *Schweitzer/Küpper*, 1995, 38-49.; *Scherrer*, 1999, 4.). Mindez bővebben a következőket jelenti:

A vállalat vezetése a transzformációs folyamat figyelemmel kísérésére, a kedvezőtlen eltérések felismerésére, illetve a nem kívánt (nem várt) fejlemények célszerű működés ellen ható következményeinek megszüntetésére igényli a tényleges erőforrás-felhasználás leképzését, az erről szóló kontrollinformációkat. A *kontrollfeladatok* keretében tehát a költségszámítás egyrészt tudósít a megvalósult folyamatokról. Ez ugyanakkor lehetővé teszi, hogy a döntéshozók a tényleges értékeket összevegyék a tervezett (illetve az ebből levezetett elvárt) értékekkel, s az esetleges eltérések

alapján célszerűen befolyásolják a transzformációt. A kontrollfeladatok az egyes szervezeti egységekre vagy funkciókra vonatkoztatva elsősorban a gazdaságossági kontrollt jelentik. A vállalati szintű eredmény rövid távú (egyhetes, hónapos, negyedéves) kontrolljához a költségszámítás a periódus teljesítményelőállításához kapcsolódó, normál körülmények között megvalósuló értékelt erőforrás-felhasználásának kiszámításával járul hozzá (lásd a költségfogalommal foglalkozó részt is).

A vezetés *tervezési tevékenységéhez* felhasznált információk tudást szállítanak a lehetséges cselekvési alternatívákról és azok következményeiről, melyet a döntéshozók a rögzített célokkal összevetve a legmegfelelőbbnek tűnő változat kiválasztására használnak fel. A költségszámítás tehát azáltal támogatja a tervezési folyamatot, hogy a döntések alapjául szolgáló információkat bocsát a vezetés rendelkezésére. Ugyanakkor hagyományosan a döntések következményeinek csak a következő periódusra eső részét veszi figyelembe.

A transzformációs folyamatban résztvevő alapvető funkciók mentén a költségszámítás *tervezési feladatait* Kloock/Sieben/Schildbach (1999, 16.) az alábbi módon csoportosítja (döntési problémák, melyekhez a költségszámítás információkat szolgáltat, a szakirodalom ezek kapcsán gyakran beszél ún. diszpozitív célokról, vö. *Haberstock*, 1987, 21.; *Kilger*, 1992, 16.):

- **Beszerezés:** választás különböző beszerzési források vagy csatornák között, az optimális beszerzési mennyiség meghatározása, az erőforrások maximális beszerzési árának (felső árhatár) meghatározása;
- **Termelés:** az optimális termelési program meghatározása, az optimális termelési eljárások és nyersanyagok kiválasztása, a termelési megbízások optimális nagyságának meghatározása, a kapacitásillesztés problémája és a szűkös erőforrások legkedvezőbb felhasználásának kiválasztása;
- **Értékesítés:** az értékesítési mód, a kiszorgálandó vevői csoportok, az értékesítési csatornák, a reklámozási eljárások kiválasztása, a termékek/szolgáltatások minimális árának (alsó árhatár) meghatározása;
- **Különböző funkciók integrálása:** venni vagy gyártani problémák, az alkalmas szállítóeszköz kiválasztása, belső elszámolóárak meghatározása.

A *publikációs feladatok* keretében a költségszámítás elsősorban az éves beszámoló összeállításához szolgáltat információkat: a saját termelésű készletek, a saját előállítású eszközök aktivált mérlegértékének, illetve a termelési költségeknek, valamint az értékesítés közvetlen és

közvetett költségeinek meghatározásához. Ezen kívül az állami megbízások költség-meghatározásánál, hitelkérelemnél, biztosítási kárigény meghatározásánál is ellát a költségszámítás kifelé irányuló publikációs feladatokat.

Az előző alfejezetben jeleztem, hogy a költségszámítás értelmezése a controlling szakirodalomban a számviteli meghatározást tekinti alapnak, ezzel együtt a publikációkban megjelennek a költségszámítással szemben támasztott elvárások, ún. „controllingspecifikus” feladatok is. *Hahn* (1992, 159.) szerint a költségszámítás információi alapvető fontosságúak a controlling általános és speciális feladatainak kivitelezéséhez egyaránt. Szerinte a költségszámítás közreműködő szereppel bír a célkijelölés keretében elvégzett elemzések és előrejelzések kidolgozásakor, a projekttervezésnél, a funkciók tevékenységének tervezésénél, a kapacitástervezésnél, a stratégiai és operatív tervek kidolgozásakor egyaránt. Információkat nyújt többek között az ún. korai észlelőrendszerekhez, a scenáriók készítéséhez, a hálótervezéshez, az értékelemzéshez, a portfólióelemzéshez. Saját feladatai vannak ugyanakkor az időszaki eredmény-, illetve pénzügyi tervezésnél. A szerző szerint a controller által választandó költségszámítási rendszernek tisztán és érthetően lehetővé kell tenni az értékelt erőforrás-felhasználás tervezését és kontrollját, sokszínű hozzárendelését különböző objektumokhoz, a műszaki és az üzleti adatok együttes kezelésével, a lehető legmagasabb szintű számítástechnikai támogatottság mellett.

A költségszámítás céljai kategorizálási változatainak mindegyike (a tematikus felsorolás, a döntési és magatartásbefolyásolási funkció, valamint a vezetői kontroll mechanizmus támogatásának hangsúlyozása is) segítségül szolgálhat az empirikus kutatásban.

6.4. Költségfogalom a német *Kostenrechnung* irodalomban

A költségek fogalma alapvető fontosságú a költségszámítás meghatározása, illetve működtetése szempontjából. Mielőtt a német szakirodalom alapján tartalmi kifejtésébe kezdenék, hadd tegyek egy szükséges (de rövid) kitérőt.

Bármely fogalom és a rögzítésére szolgáló szó (így a költség) megteremtésének célja a megismerés (vagy magyarázat) mindenkor tárgya célirányos megragadásának elősegítésében áll (*Szypersky*, 1964, 358-361.). A kutató elvileg teljesen szabadon teremti meg saját fogalmait, s csak ő maga tudja ebben az alkotó folyamatban megítélni, vajon használhatók-e azok, s ha igen, milyen mértékben. A valóság feltérképezésében segítő fogalomalkotásnak ugyanakkor mégis vannak korlátai. E határok

pedig pontosan abból a tényből adónak, hogy a megteremtett terminus a megismerési (magyarázó) próbálkozások céljára irányul. Nem létezik fogalom önmagában, csak fogalomnak nevezett gondolati formák, amelyek átfogóbb gondolati képződményekbe (pl. modellek) tagozódnak be. *Követelményként* fogalmazható meg következésképpen minden fogalommal szemben, hogy a vizsgálódás tekintetében *célszerű és használható* legyen. „A költségfogalom ...nem korlátlan; olyan fogalom, melynek bizonyos célkitűzések elérését meg kell könnyítenie, alárendelve magát e céloknak.” - írja *Schmalenbach* (1963, 5.). Ami igaz a modellre, érvényes fogalmi elemeire is: legyenek „*találóak*”, felépítésükben illeszkedjenek a leképezendő valósághoz. Ezen kívül alapvető elvárás a használt fogalom *egyértelműsége* és *ellentmondásmentessége*. Ezek a kritériumok nem csupán bármely kutatási folyamatra, hanem a gyakorlati rendszerekre is érvényesek.

Kieser (1995, 5.) a fogalmak osztályozásakor első szinten logikai és nem logikai fogalmak közt tesz különbséget. A logikai fogalmak (és, vagy stb.) csupán összekapcsoló szintaktikai elemek, önmagukban jelentéssel nem bírnak. A nem logikai fogalmak ezzel szemben képesek tartalmat közvetíteni; míg a preskriptív, magyarul előíró változataik értékeket és ezzel viszonylagosságot fejeznek ki, a deskriptív, azaz leíró fogalmak önmagukban jelentenek kapcsolatot a tapasztalati világhoz. Ez utóbbiak közül a közvetlen empirikus vonatkozással rendelkező fogalmak közvetlenül megfigyelhető objektumokra, illetve azok jellemzőire vonatkoznak. A közvetett empirikus vonatkozású fogalmak elvont, közvetlenül tehát nem érzékelhető dolgok leírására szolgálnak. Ahhoz, hogy kapcsolatba hozzuk őket a megtapasztalható valósággal, a közvetlenül megragadható jelenségek leírásaiként szolgáló indikátorokat (helyettesítő vagy képviselő fogalmakat) kell bevezetnünk.

A *költség* ebben a szemléletben *leíró, ezen túl közvetett empirikus vonatkozású fogalom*. Ebből következően tartalma nem egyértelmű, mindenkor a leképezéshez választott indikátoroktól függ. S többek között ez a tény tárja fel kutatásom valódi értelmét, magyarázza a mérés és értékelés konkrét vállalati megvalósítási formáinak (valamint az okoknak) feltárására irányuló szándékot.

6.4.1. Az általános költségfogalom meghatározása

Az általános költségfogalom értelmezésének alapjai tekintetében a német szakirodalom egységességét tapasztaljuk. A fogalmat eszerint három lényegi tényező jellemzi:

- a mennyiségi erőforrás-felhasználás,
- az a tény, hogy az erőforrás-felhasználás az adott időszaki teljesítmény (azaz értékelt output) előállítása érdekében történik,
- az erőforrás-felhasználás értékelése.

A költségeket mindezek alapján az irodalom egy mennyiségi és egy ár tényező szorzataként, adott periódus teljesítményre vonatkoztatott, értékelt erőforrás-felhasználásaként határozza meg (lásd pl. *Kilger*, 1992, 8.; *Schweitzer/Küpper*, 1995, 17.; *Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999, 31.). Az alábbiakban az általános költségfogalom e három jellemzőjét részletesebben is kibontom.

6.4.1.1. Mennyiségi jellegű erőforrás-felhasználás

Az erőforrásfogalom a szakirodalom szerint a lehető legtágabban értendő, a bevonandó erőforrásfajták körét semmi nem korlátozhatja (*Mellerowicz*, 1973, 3.; *Kosiol*, 1979a, 23.). *Kloock/Sieben/Schildbach* (1999, 2.) érintettközpontú értelmezésének kapcsán ugyanakkor kifejti, hogy a költségszámítás a hagyományos gazdasági célkitűzésekre, illetve az ezek keretében „értékesnek mutatkozó” tényállásokra (pénz, reáljavak, munkaerő) koncentrál.

A felhasználás kifejezés lehetséges jelentéséről az első részben már esett szó. A hagyományos német szakirodalom felhasználás alatt az erőforrások gazdasági értékteremtő képességének (a teljesítményelőállításához való hozzájárulás képességének) csökkenését vagy elvesztését érti. A felhasználás oka, kiváltó tényezői szerint *Kosiol* (1979a, 26.) alapján szó lehet akaratlagos (szándékolt) és kényszerű felhasználásról, valamint a rendelkezésre állás folyamatos időbeli felhasználásáról (vö. *Götzinger/Michael*, 1985, 27-28.). Az akaratlagos felhasználás a vállalat által kibocsátott teljesítmények előállításával és a környezetbe való eljuttatásával kapcsolatos döntések meghozatalához kapcsolódik. A felhasználás időtartama szerint azonnali (rövid távú vagy közvetlen) és tartós (hosszú távú vagy közvetett) felhasználást különböztethetünk meg. Míg az előző esetben az erőforrások egy egyszeri mozzanattal kerülnek felhasználásra a transzformációs folyamatban, az utóbbinál mindez fokozatos, több időszakon keresztül lezajló. A kényszerű felhasználás esetében nem szándékolt behatásokról van szó, olyanokról, melyeknek nem képezik alapját vezetői döntések (pl. balesetek, katasztrófák, a technikai haladás, vevői igényeltolódás stb. nyomán bekövetkező erőforrás-megsemmisülés illetve -felhasználás). A „rendelkezésre állás időbeli felhasználása” (a

fogalom Schmalenbach munkásságához kötődik) a több időszakon át rendelkezésre álló erőforrások használatának lehetőségét, illetve ennek csökkenését foglalja magába.

Az egyes erőforrásfajták felhasználása mérésének lehetőségei különbözőek (vö. *Schweitzer/Küpper*, 1995). Az akaratlagosan felhasznált mennyiségek mérése alapvetően függ az erőforrások jellegétől. A tárgyi eszközök esetében például kifejezetten nehéznek mondható. Ezen erőforrások egységes – oszthatatlan – egészet képeznek, és több időszakon át vesznek részt a teljesítményelőállítás folyamatban. A tárgyi eszköz mennyiségi felhasználása így valószínűleg csak hosszú idő után észlelhető egyáltalán. Amennyiben viszont a tárgyi eszközt használati potenciálként értelmezzük, és például az előrevetíthető életkorban vagy használati időben mérjük, a mennyiségi felhasználás tekinthető e potenciál csökkenésének (*Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999, 85.). A nyersanyagok esetében kevesebb a probléma: ezek általában fizikai mértékegységekben mérhetőek. Ismét nehezebb viszont az emberi munkateljesítmény mérése. Míg a fizikai jellegű tevékenységeknél az erő kifejtés (a munkavégzés) ideje jó mértékegységnek tűnik, a szellemi munkafolyamatoknál általában csak a végeredmény állapítható meg, a mennyiségi jellegű mérés gyakorlatilag áthághatatlan korlátokba ütközik. Hasonló a helyzet például az információnál. A szintaktikai dimenzió, azaz a formállogikai struktúra mértékegysége lehet a bit, a szemantikai és a pragmatikai dimenzióban (azaz a tartalmat és a felhasználást illetően) azonban hiányoznak a segédeszközök. Gyakorlatilag ugyanez a helyzet a jogokkal is. „Számolni csak mennyiségi jellegű kifejezésekkel lehet.” – fűzi hozzá mindehhez a már korábban sokszor idézett *Kloidt* (1964, 299.) „Ha mármost a számolást végző nem támaszkodhat mérhető mennyiségi jellemzőkre, adódik a kérdés, miként szabadul meg ebből a dilemmából?” Az elmélet (és a gyakorlat) válasza: pénzegységek hozzárendelésével.

A kényszerű felhasználás esetében a fenti gondolatok ugyanúgy érvényesek, jóllehet a becslés bizonyos esetekben (például egy gép vagy anyag állapotát lerontó baleset esetében) szerepet kaphat. Az ún. rendelkezésre állás időbeli felhasználásának mérése például az időegységre eső felhasznált tartalék mennyiségével történhet.

6.4.1.2. A teljesítmény mint az erőforrás-felhasználás célja

„A költségek a teljesítmények érdekében felhasznált javak költségszámításban alkalmazandó értékei...A költségek definíciójából következik, hogy nem minden jószágfelhasználás számít költségnek, hanem csak az, amelyik vállalati teljesítmények előállítása érdekében történik.” – írja *Schmalenbach* (1963, 6.), kifejezván, hogy a költség és a teljesítmény fogalma egymástól elválaszthatatlan. „A költségfogalom számára a teljesítményfogalom a vonatkoztatási alapot jelenti. A költség mindig erőforrás-felhasználás, amely bizonyos teljesítményeket ... idézett elő, és fordítva, a teljesítmények ... egy termelési folyamat eredményei, amelyek érdekében bizonyos költségek keletkeztek.” – fogalmaz *Kosiol* (1979b, 12.). A német szakirodalom a „teljesítményre vonatkoztatottságot” a vállalat formális céljának („Formalziel”), illetve tárgyi (dologi) céljának („Sachziel”) értelmezésén keresztül magyarázza. Míg az előbbi jelentheti például a profit elérésének célját, az utóbbi a termékek/szolgáltatások termelési programját foglalja magába. Csak azok az erőforrás-felhasználások válnak költségekké tehát, amelyek a tárgyi cél elérése érdekében zajlanak le (emiat e tekintetben gyakran „tárgyi célra vonatkoztatottságról” is szólnak.). A szerzők többsége ezen kívül leszögezi, hogy a költség általános értelemben olyan erőforrás-felhasználás, amely normál módon, azaz egy hosszabb időszak átlagában és a szokásos termelési körülmények között zajlik (lásd mindenek előtt *Mellerowicz*, 1973, 5., ezzel ellentétes véleményt fogalmaz meg *Kosiol*, 1979b, 22.).

A teljesítmény általános fogalma az egyedi számítások során szűkül: mindig adott teljesítményekről van szó. Ez a teljesítményoldali beszűkülés a számításokban a költségfogalom beszűküléséhez is vezet: a mindenkor költségek csak azon erőforrás-felhasználást testesítik meg, amelyek a számítás központi szereplőjévé avatott konkrét teljesítménnyel kapcsolatban állnak (*Kosiol*, 1979b, 14.). Ismét *Schmalenbach*ot idézem: „A követett számítási céltól függ, hogy a vállalati teljesítményelőállítás érdekében tett jószágfelhasználást költségként állítjuk-e be, s ha igen, milyen mértékben. A költségként jelölt mértékszám tehát nem abszolút nagyság, amely valamennyi költségszámítási célkitűzésre érvényes, hanem magába foglalja a követett számítási célt; a költségfogalom célfüggő. Lehetséges, hogy ugyanaz a jószágfelhasználás az egyik költség-számításban költségként jelenik meg, míg egy másik költség-számításban nem fejez ki költséget” (*Schmalenbach*, 1963, 6.).^{12 13}

¹² Az idézet utolsó mondatában az eredeti *Kostenrechnung* kifejezés tartalmilag egyedi számítást jelöl, s nem a rendszer értelmében jelenik meg, ezért választottam a „költség-számítás” írásmódot.

¹³ A jószág kifejezést itt is az erőforrásokkal szinonim fogalomként kezelem.

6.4.1.3. Az erőforrás-felhasználás értékelése

A német költségszámítási szakirodalomban az erőforrás-felhasználás értékelését illetően két fő megközelítés érvényesül: a pagatórikus és az értékalapú szemlélet. Az egyéb, kisebb súlyú koncepciókkal e helyen nem foglalkozom.

„Egy jószág értéke vagy haszna nem a jószág benne rejlő tulajdonsága, azaz az érték nem objektív, hanem egy szubjektum-objektum kapcsolatból vezethető le. Egy jószágnak csak akkor van értéke, ha egy szubjektum hasznossági képzetét belevetíti...Egy ilyesformán tisztán szubjektív jellemzőkön alapuló érték viszont egy tudományos (és gyakorlati, megj. LL.) elemzés számára nem hozzáférhető, hiszen e vélt érték az objektív igazolhatóságot nélkülözi.” - kezdi elemzését Adam (1970, 26.), aki a kivezető utat az „érték objektivizálásának” módoszataival keresi, s jut el így az értékalapú és a pagatórikus költségekig.

6.4.1.3.1. Az értékalapú költségfogalom¹⁴

Az értékelési problémából a kiutat az értékalapú költségfogalom esetében a vállalatok egyedi adottságainak figyelembe vétele jelenti. Az érték itt azon a hasznosságon alapul, amelyet egy erőforrás egy adott vállalatnál konkrét feltételek között el tud érni.

Az értékalapú fogalom kialakulása nagyban kötődik a szubjektív értéktan és a határhaszon-iskola képviselőinek munkáihoz. A szubjektív értéktan szemléletében a költségek az egy periódusban a termelésben felhasznált erőforrások individuális hasznosság-mennyiségei. Míg egyes szerzők szerint egy jószág értékét az utolsó rendelkezésre álló erőforrássegység hasznossága határozza meg, addig másoknál az első, már nem realizált felhasználás adja meg azt. A költségérték mindenesetre nem pénzösszeg, hanem szubjektív hasznossági kategória.

Az értékalapú költségfogalom képviselői e közgazdaságtani irányok szerzőin továbblépnek, amennyiben külön kezelik a költségértékelési folyamat két elemét:

- az elsődlegesen megvalósuló egyedi gazdasági *célkitűzés*, a *hasznossági függvény* képzését, illetve
- az immár adottságként kezelt cél mentén az erőforrások értékének megállapítását.

¹⁴ Az értékalapú kifejezést a német wertmäßig szóalak fordításával nyertem.

A második lépést már egy kiválasztott, nem vitatandó szubjektív célkitűzés mentén hajtják végre, s az értékelés ezzel válik objektívvé: az adott cél ismeretében az értékképzés bárki számára érthető. „Minden célfüggvény formálisan egy individuális hasznossági függvényt ábrázol. Minden célkitűzés egy kritérium, amely szerint a cselekvési alternatívák egy döntési számításban megítélendők. A cél és a rendelkezésre álló adatok ezzel meghatározzák egy jószág értékét.” (Adam, 1970, 33.)

Az értékalapú költségfogalom tehát teljesen nyitott, de nem meghatározatlan: a cél (illetve számítás céljának) rögzítése kijelöli a költségértéket.

”Ha egy vállalat raktárra ... vett alapanyagai a piacon már nem szerezhetők be, úgy a vállalatnak ezen anyagokat azok felé a felhasználási célok felé kell irányítania, amelyek esetében leginkább megéri a feldolgozás, minden alacsonyabb rendű célt mellőzni kell. Ahhoz, hogy ez megtörténhessen, értékelésre van szükség. A fenti, immár nem beszerezhető anyagoknál nem lehetséges a vásárlás árán történő értékelés, a kalkulációs értéket (azaz a költségértéket, megj. LL) olyan szinten kell megállapítani, amely az alacsonyabb értékű felhasználási célokat automatikusan elveti. Az elvetendő, ténylegesen nem követett cél elmaradt hasznot tartalmaz. Ez utóbbit minden tényleges felhasználásnak minimumként ki kell termelnie, ez az a feltétel, amely révén a nem alkalmazottal szemben alkalmazottá válik.” (Schmalenbach, 1963, 277.). Az értékesítési piacra irányuló értékalapú költségérték határ-pénzkiadások (azaz a termelési folyamatban utolsóként felhasznált erőforrássegység pénzkiadásai) és határnyereségek (elmaradt haszon, haszonáldozatköltség) összegeként definiálható. Az olyan erőforrások esetén, amelyek korlátlanul állnak rendelkezésre, illetve a segítségükkel előállítható késztermékek maximálisan értékesíthető mennyiségei előbb szabnak határt felhasználásuknak, mint az esetlegesen fennálló szűkös kapacitásaik, a második tag nulla. Ezzel szemben a szűkös erőforrások felhasználásakor hozandó döntéseknél a pénzben kifejezett határhasznokon történő értékelés jelentőséggel telítődik. Bármelyik eset is fordulna elő, határelemzésre mindenképp szükség van. A költségértékeket csak akkor számszerűsíthetjük véglegesen, ha ismert, optimális (a céloknak leginkább megfelelő) felhasználás esetén miként kell termelésbe vonnunk az erőforrásokat. Ebből vezetik le az értékalapú költségek dilemmáját is: a haszonáldozatköltséget, amelyet a legjobb működés megvalósítása érdekében keresünk, csak azután tudjuk meghatározni, hogy az adott döntési probléma optimális megoldását ismerjük – csak ebből vezethető ugyanis le, mely tényező milyen mértékű felhasználása lesz optimális és ebből mekkora határnyereségek adódnak. Ekkor viszont már döntéseinkhez nincsen

szükségünk a határhasznokra (vö. *Schmalenbach*, 1925, 12.; *Mellerowicz*, 1973, 4.; *Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999, 30.).

6.4.1.3.2. A pagatórikus költségfogalom¹⁵

Az érték objektívvé tételére kézenfekvő megoldásként mutatkozik, hogy azt a forgalmi érték alapján rögzítsük. Ekkor az értéket egyedi megítélések egyfajta összességeként fogjuk fel: a kereslet és a kínálat egymásra hatása következtében előálló piaci ár lesz a mértékadó.

A felhasznált erőforrást e koncepció a múltban a beszerzési piacon ténylegesen fizetett árral értékeli (s e mögött a nominális tőkemegtartást teszi meg a gazdálkodás minimális céljának). A pagatórikus költségfogalom hívei számára így az egyén, illetve a vállalat szintjén nem létezik értékelési probléma. Az értéket mindenkire érvényes módon a piac rögzíti, az nem vállalatspecifikus. Költségként csupán azt az erőforrás-felhasználást veszi figyelembe, ami – nem eredménysemleges, "nem kompenzált" – kifizetések következtében áll elő. A pénzmozgással nem járó felhasználás (például ajándékba, azaz ellenérték nélkül kapott javak termelésbe vonása avagy a tulajdonos-menedzser munkájáért elszámolt kalkulatórikus fizetése) eszerint nem költség. A már lezajlott célirányos mennyiségi erőforrás-felhasználás azon az áron értékelendő, amelyet a termelésbe vont jószág beszerzésének időpontjában azért a piacon fizetni kellett. Ha ezzel szemben a jövőben tervezett felhasználásról van szó, akkor az az ár érvényes, amely a kérdéses termelési tényező felhasználásakor a piacon – a prognózisok alapján – érvényes lesz. Érték alatt tehát a „pagatórikusok” a piacon kiadott pénzösszeget, s nem egyéni hasznosságot értenek.

„A vizsgálat gyorsan arra az eredményre vezet, hogy csupán a 'pagatórikus' költségfogalom alkalmas eszköz az elemzésre, az 'értékelapú' költségfogalom ezzel szemben ellentmondásokkal teli és ezért gondolati elemként használhatatlan. Éspedig azért tartalmaz az 'értékelapú' költségfogalom ellentmondásokat, mert az általa képviselt értékfogalom nem materiálisan meghatározott. Ha a végtermék egységére eső pénzösszeget általános formában akarjuk definiálni, akkor ez csak úgy lehetséges, ha az ember ezen összegnek egyértelmű materiális jelentést ad. Mivel azonban az 'értékelapú' költségfogalom ennek a követelménynek nem felel meg, ellentmondásban áll a fogalom-meghatározó próbálkozásokkal. Ha ellenben olyan költségfogalmat kívánunk képezni, amely révén e pénzösszeg materiális módon határozódik meg, akkor nyomban arra a megállapításra jutunk, hogy

¹⁵ A késői, illetve vulgárlatin *pagare*, azaz fizetni igéből; lásd *Kosiol* (1979a, 17.), *Szypersky* (1964).

egy pénzösszeg csak pénzeszközök állományaként vagy mozgásaként... határozható meg. Harmadik jelentés elképzelhetetlen. Ezen megfontolásokból szükségszerűen arra a végkövetkeztetésre jutunk, hogy kizárólag a „pagatórikus” költségfogalom ... foganatosítható és ezzel elemzésre alkalmas.” – írja Koch (1959, 363-364.). Úgy véli, a költségek kiszámításának folyamata nem más, mint a költségfogalom verifikálása; feladata, hogy az általános költségdefiníció bázisán képzett speciális költségfogalmakat (pl. egy adott termék egységköltsége) konkrét feltételekre átvigye. A költségfogalom képzése és a költségek kiszámítása tehát két különböző folyamat. Az előbbit nem szabad az utóbbi céljaira irányítottan véghezvinni, hanem éppen fordítva, az adottságként kiindulópontként szolgál (Koch, 1959, 368.).

A költségszámításban eszerint tehát csak egyetlen árfajtával lehet a felhasznált erőforrásmennyiségeket beárazni. A gyakorlat ugyanakkor a számítás célkitűzéseinek megfelelően különböző módon értékeli: a tényleges beszerzési árak mellett újrabeszerzési árakat, elszámolóárakat stb. használ. E tény a pagatórikus költségfogalommal úgy értelmezhető, hogy a számolást végző mindig a beszerzési árakkal számol, emellett azonban különböző hipotéziseket vezet be (Koch, 1959, 369.). A „konkrét feltételek” nem tapasztalati jelenségek, hanem sokkal inkább a költségszámítást végző teremtményei, egy verifikációs modell elemei. Következésképpen hipotézisek segítségével is képezhetők, sőt, egyes esetekben szükségszerű is, hogy bizonyos feltételeket ne a valóságból vegyünk (például a kontrollt szolgáló tervköltségek képzése). A pagatórikus költségfogalom segítségével ezek szerint a gyakorlat minden megnyilvánulását megmagyarázhatjuk. Ahhoz például, hogy az ajándékba kapott erőforrás felhasználását költségként elszámolhassuk, abból a hipotézisből lehet kiindulni, hogy a vállalkozó az adományozó részéről pénzt kapott és ezen összeg ellenében vásárolta az adott gépet. Avagy még egy példa (Koch, 1959, 371.):

„Ugyanilyen módon létezik egyszerű magyarázat arra a gyakorlatra, amelyik a termelési folyamatban felhasznált termelési tényezők mennyiségeit aszerint, hogy az árak az idő előrehaladtával állandók vagy változnak, eltérő 'árakkal' – egyszer az eredeti beszerzési árral, egyszer az értékesítés napjának beszerzési árával, egyszer az újrabeszerzési árral – szorozza meg. Itt nem különböző típusú árak felhasználásáról van szó, hanem minden esetben a beszerzési árat alkalmazó pagatórikus költségfogalom verifikálása történik. A különbözőséget úgy kell tekintenünk, hogy állandó áraknál a verifikációs modell az empirikus feltételekkel a legmesszemenőbben megegyezik, míg áringadozás esetén a modellt az a hipotézis támasztja alá, miszerint a vállalkozó a termelési

tényezőt csak az adott termék forgalmazásának napján szerezte be, és az előállítási folyamat időtartama végtelenül kicsi.”

Riebel (1985) az értékalapú költségfogalommal szemben fogalmazott meg éles kritikát, s ennél fogva általában a pagatórikus elvek hívének, illetve továbbfejlesztőjének tartják. *Riebel* szerint az értékalapú definícióra mindenekelőtt az értékelés rendkívüli bizonytalansága jellemző, s fontos problémája, hogy hasznossági kategóriák felhasználását is lehetővé teszi. Ellenvetéseit két fő gondolat köré szervezi (*Riebel*, 1985, 411.):

- *Az opportunity cost kérdése*

Riebel nem vitatja, hogy az elmulasztott összeget is figyelembe kell venni a számításban. Az ellen viszont tiltakozik, hogy ezt használdozat-költség néven bevonják a költségfogalom keretei közé, s azon költségekkel együtt, amelyeket a releváns kiadásokból vezettek le, az árakkal összeszorozzák. Több elméleti és gyakorlati okot is felsorol a fenti eljárással szemben, például:

(1) A költségek csak "valaminek a költségeiként" létezhetnek – csupán egy intézkedéssel, eljárással, döntési alternatívával stb. kapcsolatban merülhetnek fel. A használdozat-költségek azonban éppen, hogy nem az adott esetben szemlélt alternatíva, hanem egy másik, nem realizált döntési változat szempontjából specifikusak.

(2) Az alternatív eljárások eredményhatásainak becslése jóval magasabb bizonytalansággal terhelt, mint a releváns kiadásokból levezetett költségeké. Az előbbiek ráadásul a realizálás után sem vizsgálhatók felül interszubjektív módon.

(3) Minthogy a használdozat-költségek több kiértékelendő lehetőség összehasonlítása után adhatók csak meg, s az optimális termelési programtól függenek, a jövőbeli döntések számára csak akkor szolgálhatnak alapul, ha megállapított értékeik az új helyzetben is érvényesek – ezt pedig komoly munkával minden esetben ellenőrizni kell.

(4) A gyakorlatban a használdozat-költségek nagysága az összehasonlításba bevont alternatíváktól, tehát a kalkulátor képzelőerejétől függ.

(5) Amennyiben egyidejűleg több különböző döntést kell meghozni, egyszerre egymástól eltérő szükségességi helyzetek lehetnek relevánsak – ha pedig a bekövetkezett szituáció eltér attól, ami végül a használdozat-költségek meghatározásához alapul szolgált, hibás döntéseket fognak hozni.

A fenti és hasonló indokok miatt *Riebel* azt javasolja, hogy el kell választani az elmaradt hasznot/hozamot azoktól a költségektől, amelyeket a releváns kiadásokból vezettünk le.

- *A költség mint egyértelműen mennyiségi erőforrás-felhasználás*

Riebel második kritikai megjegyzése arra a tényre vonatkozik, hogy (ha csak például az adókra gondolunk) léteznek olyan költségfajták, amelyek egyáltalán nem kapcsolódnak mennyiségi felhasználáshoz, s egyáltalán nem meggyőzőek azok a próbálkozások, amelyek ilyen esetben mindenféle alkalmasnak vélt kategóriákkal kísérik meg a mennyiségi leképzést. Ezen túl hibás szerinte az a feltételezés is, hogy az értéktényező a mennyiségi tényező minden elképzelhető szintjére konstans marad. Ez sok költségfajta esetében gyakran a paraméterek csupán korlátozott résztartományában, máskor pedig egyáltalán nem érvényesül (például a bérek esetében).

Riebel szerint a konkrét vállalati döntéssel összefüggő hatások pontosabb vizsgálatából kiderül, hogy e hatásoknak megfelelő, objektíven felülvizsgálható költségérték csak a döntés által az adott eljárásra gyakorolt pótlólagos kiadásokból (kifizetésekből) vezethető le. A költségek nála tehát a vizsgált objektumról hozott döntés által kiváltott pótlólagos – nem kompenzált – pénzkiadásokkal (kifizetésekkel) egyenlők. A pagatórikus költségfogalomtól e meghatározás két szempontból is eltér:

(1) Mindenkor csak a döntéssel kiváltott, így hát befolyásolható pótlólagos kiadásokra (kifizetésekre) korlátozódik.

(2) A Koch által kiegészítésképpen javasolt és bevezetett hipotéziseket, melyek lényegében végül az értékalapú fogalommal való egyesüléshez vezettek, elveti.

Végül hasznosnak tartom e ponton utalni *Ewert/Wagenhofer* (2000, 30-76.) értelmezésére, akik a költségek tartalmi meghatározásánál a döntéseméleti alapmodellből indulnak ki, s a vizsgálati objektumot újabb és újabb feltételekkel, egyszerűsítésekkel szűkítve jutnak el az előzőekben megismert általános költségfogalmakhoz.

- Kiindulópontjuk, hogy döntési problémák megoldásához alapvetően hosszú távú, idő- és helyzetfüggő cselekvési stratégiák felállítása szükségeltetik, ám az is lényeges, hogy e stratégiák az egyéni – tulajdonosi – portfólió-problémákat is magukba foglalják. Ilyen keretek között a döntéssel kapcsolatos számítás az alapmodellre épülő nyereségfüggvény, illetve eredménymátrix alapján végezhető el. A költségek az adott cselekvési stratégia (akció) célkitűzéseiből és döntési teréből adódó negatív konzekvenciákkal (eredményszerkezettel) egyenlők.
- Minthogy az alapmodellre való szigorú orientáció nem valósulhat meg tökéletesen, mellesleg nem minden problémánál gazdaságos, egyszerűsítésként, szólnak a szerzők, az egyéni portfólió-

elgondolásokat elhagyjuk, csak monetáris kategóriákban gondolkodunk, illetve az akcióval kapcsolatban lezajló fizetési folyamatokat egy reprezentáns mérőszámba tömörítjük. E mérőszám hasznossági indexként funkcionál, azaz magasabb értéke a befektetők eredményesebb célélérését jelzi. A költségek ebből a nézőpontból az adott akció több időszakot átfogó monetáris nyereségkonzekvenciáit visszatükröző mérőszámunk csökkenésével egyenlők.

- További leegyszerűsítés a rövid- és hosszú távú döntések elkülönítése, majd az a megkötés, hogy csak egy bizonyos periódus döntései, illetve az evvel összefüggő erőforrás-felhasználás és termék-előállítás által kiváltott fizetésekre koncentrálnak. Ily módon jutnak el a szerzők a tradicionálisnak nevezett költség-tartalomhoz, és az általános költségfogalmak megismert változataihoz.

6.4.2. A költség mint áramlási (flow) jellemző

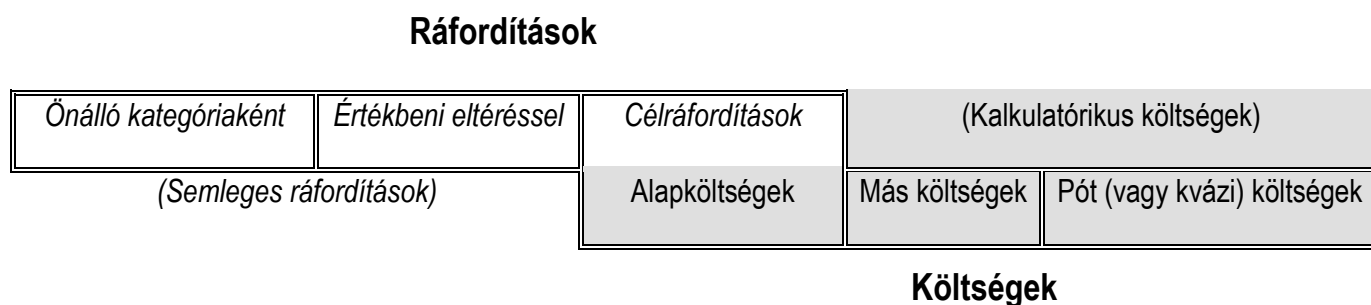
A költségszámítás mibenlétének elemzésekor rögzítettem, hogy a számvitel ezen alrendszere az áramlási jellemzők által is elhatárolható a többi részterülettől. E pontban a költségfogalom áramlási jellemzőként való értelmezésével, illetve más jellemzőktől történő megkülönböztetésével jutok közelebb a kategória tartalmához.

A német költségszámítási szakirodalomban alapvetően négy áramlási jellemző pár jelenik meg, ettől fogalmi eltérések csak ritkán tapasztalhatóak (az áramlási jellemzők elhatárolása elsőként Schmalenbach nevéhez kötődik, lásd *Kilger*, 1992, 20.). A kutatás alapcélkitűzéséhez igazodva ugyanakkor csak a párok kiáramlási, illetve felhasználási tartalmú változatait vizsgálom, a beáramlási, illetve értékteremtést megtestesítő oldalt nem.

A szakirodalom *kifizetésnek* (Auszahlung) a likvid eszközök (azaz a készpénz, a csekk és a látra szóló betét) állományában bekövetkező csökkenést nevezi adott periódusban. *Kiadás* (Ausgabe) az összes beáramlott termelési tényező teljes beszerzési értéke adott időszakot tekintve, s a „likvid eszközök + a beáramláshoz kapcsolódó követelések - a beáramláshoz kapcsolódó kötelezettségek (azaz a likvid eszközök és a hitelügyletek)” tényező változását jelenti (vö. *Kilger*, 1992, 7., aki kiadás helyett beszerzési értékről beszél, illetve *Schweitzer/Küpper*, 1995, 26., aki nem tesz különbséget kifizetés és kiadás között.). A német irodalom *ráfordításnak* (Aufwand) nevezi a jogszabályi rendelkezéseknek, az adott vállalat esetében az éves beszámoló elkészítését megalapozó könyvvitel szabályainak, alapelveinek, értékelési eljárásainak megfelelően adott periódusban rögzített,

legtöbbször beszerzési árakon értékelt erőforrás-felhasználást. A *költség* (Kosten) a fentiek értelmében a teljesítményre vonatkoztatott (a tárgyi célkitűzéseknek megfelelő), értékelt erőforrás-felhasználás.¹⁶

Az áramlási jellemzők közül csak a ráfordítás és a költség jelöl erőforrás-felhasználást, így elemzésemet ezekre összpontosítom. Tartalmi kapcsolódásukat a német szakirodalomban az alábbi ábrával szokás illusztrálni:



2. ábra: Ráfordítások és költség közötti különbség a német költség számítási szakirodalomban

¹⁶ Az Auszahlung, Aufwand, Ausgabe, Kosten német nyelvű kategóriák lefordítása látszólag nem jelent gondot. A konkrét helyzetben azonban mégis érdekes helyzetbe kerülök, mert a tükörfordítás eredményeképpen előálló magyar szakszavaknak nálunk a könyvviteli szakirodalomban és legtöbbször a gyakorlatban is a vizsgált kultúráétól némiképp eltérő tartalma van. Már a kiadás szó eltérő jelentéssel bír: nálunk a gyakorlat legtöbbször naturáliák (pl. raktárból történő) kiadása értelemben használja, vagy a kifizetéssel szinonim módon. Ám a ráfordítás kifejezés is kihívást jelent: a tartalom jelentősen kapcsolódik ugyan, de fontos hangsúlyeltolódás érezhető. Ez a magyar pénzügyi számviteli irodalomban lényegileg az értékesítéshez kapcsolódó fogalom, s az értékesített termék, illetve szolgáltatás bekerülési értékét jelenti. A német megközelítésben az Aufwand szó definíciószerűen ugyanúgy értékelt erőforrás-felhasználást jelent, mint a Kosten, meghatározásában ugyanakkor a (jogsabályi) előírások szerinti rögzítés a mértékadó (magyar nyelven lásd ehhez mindenképp Baricz/Róth, 1996; Bába, 1992).

A fentiekon kívül megjegyzem még, hogy az Aufwand szó nem csupán ráfordításként fordítható magyarra. Rajty (1943) például e tekintetben a „felhasználás” kifejezést használja, s szerinte a „ráfordítás” változat éppen hogy hibás. Felfogásomban egyrészt a „felhasználás” már foglalt, másrészt meggyőződésem, hogy a „ráfordítás-fordítás” a magyar pénzügyi számviteli terminológiával is egyeztethető, ezért megfelelőbb.

A koncepció értelmében az értékelt erőforrás-felhasználások jelentős része ráfordítás és költség is egyben. A felhasználások azon része ráfordítás, viszont nem költség (semleges ráfordítás), amely

- nem teljesítményre vonatkoztatott (illetve nem a tárgyi célra irányuló) (pl. tőzsdei spekulációs ügyletek erőforrás-felhasználása egy iparvállalatnál),
- nem a periódushoz kötődik,
- nem a normál, kiszámítható vállalati működés keretében zajlik le (az általános költségfogalom szokásos értelmezése szerint, pl. egy rendkívüli tüzeseménnyel kapcsolatos ráfordítások),
- értékben valamilyen szempontból nem egyezik a költségekkel (a jogi szabályozásnak megfelelő értékcsökkenési leírás).

A kalkulatórikus költségek¹⁷ ezzel szemben olyan értékelt erőforrás-felhasználások, amelyek

- ún. pót (vagy kvázi) költségek (Zusatzkosten), azaz teljesítményre vonatkoztatottak, a periódushoz kötődnek, a normál működéshez kapcsolódnak, s mégsem szerepelnek az éves beszámoló alapjául szolgáló könyvviteli elszámolásokban (pl. kamatok a működő vagyponra vagy kalkulált vállalkozói bér),
- ún. más költségek (Anderskosten), azaz értékben valamilyen okból nem egyeznek a ráfordításokkal (a számviteli, illetve az adótörvény előírásaitól eltérő értékcsökkenési leírás). (A kalkulatórikus költségek kiterjedt bemutatásához és elemzéséhez *Schweitzer/Ziolkowski*, 1999.)

6.5. A Kostenrechnung folyamatának alapelemei és néhány speciális költségfogalma

A költségeket a német szakirodalom alapján általánosan „adott időszak teljesítményre vonatkoztatott, normál működési körülmények között megvalósuló értékelt erőforrás-felhasználásaként” határoztam meg. A költségszámítás vázolt céljainak eléréséhez azonban ezt a célkitűzések megkövetelte módokon tagolni kell. A költségszámítás működésekor, a konkrét számítási és elemzési folyamatokban tehát nem az általános költségfogalom, hanem speciális költségfogalmak jelennek meg. A speciális költségfogalmak rendelkeznek az általános költségfogalom meghatározó jellemzőivel, de ezen kívül rendre pótlólagos jellemzővel/jellemzőkkel is. Voltaképpen származtatott fogalmi fölérendelt (vagy gyűjtő) fogalmuknak.

¹⁷ Kosiol utal rá, hogy a „kalkulatórikus költség” szószaporítás, hiszen a költségek lényegükből eredően mindig kalkulatórikusak (*Schweitzer/Küpper*, 1995, 27., 19. lábjegyzet). Igaza van; a jelző azért szerepel mégis, mert kiemeli, hogy ezeket az értékeket ráfordításként nem leljük fel.

A hagyományos német irodalomban alapvető tagolási szempontokként a költségnevek, a költséghelyek, illetve a költségviselők formálódtak ki. Ezek alapján a költségszámítás alapfolyamatának három, egymással összefüggő részterület: a költségnem-, a költséghely- és a költségviselőszámítás rendszerét tekinthetjük (lásd *Schmalenbach*, 1963, 307.; *Mellerowicz*, 1974, 234.; *Kilger* 1992, 69.).

A *költségnevszámítás* (*Kostenartenrechnung*) mint első fokozat az egy elszámolási periódusban felmerült, illetve felmerülő összes költség fajtánkénti számbavételére és csoportosítására hivatott. Arról ad információt, hogy milyen erőforrásokat használtak, illetve használnak fel a jövőben adott elszámolási periódusban. Nem csupán a keletkezett/keletkező költségek pusztán számbavételével foglalkozik, hanem – a kitűzött számítási célok szem előtt tartásával – a költségek osztályozása is. Ez számos tagolási szempont szerint történhet, s rendre speciális költségkategóriákat és – tartalmakat eredményez. Így egy költségnemhez tartozik minden olyan költség, amelyre az adott szempont azonos módon jellemző.

Fontos, hogy az itt kialakított osztályozási rend képezi az alapját a következő lépcsőfokoknak. Következésképpen olyan célok szerint kell a költségeket tagolni, amilyen célokat az egész költségszámítással annak működtetője el akar érni.

A *költséghelyszámítás* (*Kostenstellenrechnung*) összekötő kapocsként szolgál a költségnem- és a költségviselőszámítás között. Célja, hogy megjelölje azon vállalati területeket, ahol az adott elszámolási időszak költségei keletkeztek, illetve keletkeznek, és az időszak költségeit e helyekre felossza. Ezáltal tisztázza, hogy feleljen a kérdésre: hol és milyen nagyságban merültek fel a vállalatnál az adott periódusban a költségviselőkre közvetlenül nem elszámolható költségek. A számbavétel mellett ez a költséghelyek közötti költségátterhelések elvégzését is jelenti. A szakirodalom ennek módszertanaként általában a – kölcsönös teljesítményeket figyelmen kívül hagyó – ún. beépüléssel, a – költséghelyek célszerű sorrendjének megteremtésével a lehető legkevesebb másodlagos költséget elhagyni kívánó – ún. lépcsős eljárást és a – kölcsönös átadásokat szimultán elszámoló – egyenletrendszer-módszert említi (vö. pl. *Kilger*, 1992, 179.). A költséghelyszámítás ugyanakkor az egyes költséghelyek gazdaságossági megítélését lehetővé tévő kontroll-elemzéseket is megalapozza.

Az egyes vállalati területeknek a teljesítményelőállításban való részesedése alapján fő-, mellék- és segédköltséghelyeket különböztetnek meg. A főköltséghely közvetlen részeleme az értékesítésre

szánt alaptermékek/-szolgáltatások előállítási folyamatának, költségeit nem számolják el más költséghelyekre, hanem a költségviselőkre terhelik. A mellékköltséghelyek az eladható melléktermékek feldolgozását vagy a hulladékok értékesítését végző területek. (Mivel a fenti költséghelyek a kalkuláció szempontjából, azaz az elszámolást tekintve önállóak, gyakran elsődleges vagy végköltséghelyeknek is nevezik őket.) Segédköltséghely minden olyan egyén, folyamat, iroda, üzem stb., amely csak közvetetten járul hozzá a piaci termékek és szolgáltatások létrehozásához, inkább támogató funkcióval bír. Ezek főleg a főköltséghelyeket egészítik ki, költségeiket a költségviselőkre történő elszámolás előtt más segéd- vagy főköltséghelyre terhelik tovább. (Másodlagos vagy előköltséghelyekként is jelölik őket.)

Az irodalom emellett előszeretettel használja a költséghelyek funkcióorientált összefoglalását. Eszerint általában különbséget tesznek az alábbi típusok között (vö. *Zdrowomyslaw*, 1995, 288.):

- általános segédköltséghelyek (az összvállalati működést segítik és teljesítményeiket csaknem mindegyik vállalati részterület rendelkezésére bocsátják, pl. könyvtár, karbantartórészleg),
- anyagköltséghelyek (a nyers-, segéd- és üzemi anyagok beszerzésével, előzetes ellenőrzésével, bevételezésével, raktározásával, valamint a szerszámokkal és berendezésekkel foglalkozó költséghelyek),
- gyártási segédköltséghelyek (csak közvetetten kapcsolódnak a termeléshez, költségeiket a gyártási főköltséghelyekre számolják el, pl. munkaelőkészítő, szerszámkészítő részleg),
- gyártási főköltséghelyek (a voltaképpeni termék-/szolgáltatáselőállítást végző költséghelyek),
- értékesítési költséghelyek (az előállított teljesítmények értékesítésével és az ehhez kapcsolódó teendőkkel foglalkozó költséghelyek),
- igazgatási költséghelyek (az összes adminisztratív jellegű feladatot ellátó egység, pl. vállalatvezetés, titkárság, számviteli osztály).

A termékek, illetve szolgáltatások a vállalatok „központi döntési, illetve cselekvési változóit” (*Schweitzer/Küpper*, 1995, 65.) jelentik, így a hozzájuk kötődő erőforrás-felhasználással kapcsolatos információigény kielégítése elsődleges. A *költségviselőszámításban* (*Kostenträgerrechnung*) így költségviselőkként elsősorban ezek jelennek meg; jóllehet egyéb költségviselők (pl. vevők) is meghatározhatók. A számítás eltérő célok betöltésére lehet hivatott; általában elsőrendű az időszakra illetve a teljesítményegységre vonatkoztatottság szerinti megkülönböztetés. A költségviselőszámítás utóbbi fajtáját kalkulációnak is nevezik. Az irodalom a kalkuláció sokféle

eljárásával szolgál. Ilyenek az osztókalkuláció (tisztá, ezen belül egylépcsős, többlepcsős illetve összetett; egyenértékszamos kalkuláció, ezen belül egylépcsős egy egyenértékszamsorral, egylépcsős több egyenértékszamsorral, többlepcsős; termékcsoport kalkuláció, felosztásos módszer, maradékértékes eljárás), a pótlékoló kalkuláció (kumulatív/egylépcsős, válogató/többlepcsős, gépóra-kalkuláció).

Kilger (1992, 14.) a költségnem-, költséghely- és költségviselőszámítást a költségszámítás „eredeti részterületeinek” nevezi, melyek igen régen kialakultak, s az irodalom alapján egy célszerűen felépített költségszámítás alapelemeinek tekinthetők. Rámutat ugyanakkor, hogy e három alrendszer nem elegendő a költségszámítás vezetéstámogató szerepének maradéktalan betöltéséhez. A későbbi fejlődés során ezért kiegészült többek között olyan területekkel, mint a költségek kiterjesztett kontrollja vagy a diszpozitív célokat támogató számítások. Például *Schweitzer/Küpper* (1995, 14.) e szellemben fogant összefoglalása a költségszámítás mint komplex vezetői döntéstámogató rendszer működésének folyamatát a számbavétel, a felosztás és a kiértékelés szakaszaira tagolhatja. Míg a számbavétel a fenti értelemben vett költségnemszámítást, a felosztás a költséghely- és a költségviselőszámítást foglalja kereteibe, kiértékelés alatt „a költséginformációk döntésorientált (releváns) elhatárolását, összekapcsolását és átalakítását kell értenünk”.

A folyamatban megjelenő speciális költségtípusokat illetően e helyen nem törekedhetek minden elméleti és gyakorlati változat bemutatására. Csak a legfontosabbnak vélt, az empirikus kutatás keretében is megjelenő fogalmakat sorolom fel:

- Az irodalom egy periódus összes költségét összköltségnek, a végtermékegységre eső költségeket darab- vagy egységköltségnek nevezi.
- A tényköltségek mellett megjelenő tervköltségek között a jövő optimális alakulása esetén bekövetkező standard költségeket és a hatékonyság betervezésével számolt prognózisköltségeket szokás megkülönböztetni.
- A költségek tagolása történhet a felhasznált erőforrások fajtája szerint: anyagköltség, kamatköltség stb.
- A tagolás megvalósulhat a kapacitáskihasználtság változásakor mutatott viselkedés szerint: s így alapvetően állandó költségek, proporcionális (a kapacitáskihasználással egyenes arányban növekvő), degresszív (csökkenő mértékben növekedő), progresszív (növekvő mértékben növekedő), illetve regresszív (csökkenő) költségek között lehet különbséget tenni (vö. *Schmalenbach*, 1925, 20.).

- A költségek tagolása a különböző objektumokhoz való hozzárendelés módja szerint a 6. táblázattal foglalható össze.
- A tagolás történhet a költségek tartalmi alapjául szolgáló erőforrások eredete szerint: amennyiben a felhasznált erőforrásokat a szervezet környezete bocsátja rendelkezésre, elsődleges, amennyiben a szervezet által (elsődleges erőforrásokból) létrehozott erőforrásokról van szó, másodlagos költségekről beszél az irodalom.

	Költségek közvetlen költség karakterrel	Költségek nem valódi közvetett költség karakterrel	Költségek valódi Közvetett költség karakterrel
Költségviselő	Közvetlen költségek (az értékesíthető költségviselőkhöz közvetlenül hozzárendelhető és így hozzá is rendelt költségek)	Nem valódi közvetett költségek (az értékesíthető költségviselőkhöz közvetlenül hozzárendelhető, de nem közvetlenül hozzárendelt költségek)	Valódi közvetett költségek (az értékesíthető költségviselőkhöz közvetlenül nem hozzárendelhető költségek)
Költséghely	Költséghelyi közvetlen költségek (a költséghelyekhez közvetlenül hozzárendelhető és így hozzá is rendelt költségek)	Nem valódi költséghelyi közvetett költségek (a költséghelyekhez közvetlenül hozzárendelhető, de nem közvetlenül hozzárendelt költségek)	Valódi költséghelyi közvetett költségek (a költséghelyekhez közvetlenül nem hozzárendelhető költségek)
Időszak	Időszaki közvetlen költségek (az időszakokhoz közvetlenül hozzárendelhető és így hozzá is rendelt költségek)	Nem valódi időszaki közvetett költségek (az időszakokhoz hozzárendelhető, de nem közvetlenül hozzárendelt költségek)	Valódi időszaki közvetett költségek (az időszakokhoz közvetlenül nem hozzárendelhető költségek)

6. táblázat: A költségek tagolása a különböző objektumokhoz való hozzárendelés módja szerint

Forrás: Kloock/Sieben/Schildbach (1999, 58.) alapján

7. fejezet: Cost accounting – az angol szakirodalom vizsgálata

Az erőforrás-felhasználás költségek által történő leképzése és elemzése az angolszász szakirodalomban legalacsonyabb szinten a *cost accounting* (illetve, ha vele szinonim módon értelmezik, a *management accounting*¹⁸) rendszer kereteiben jelenik meg. A *cost accounting* szóösszetételt a magyar irodalom költségszámvitelnek, költségszámításnak vagy költséggazdálkodásnak is fordítja. A hatodik fejezetben képviselt elvvel megegyezően, *kizárólag e fejezetben a kifejezés értelme után kutatva én a szó szerinti költségszámvitel alakban használom*¹⁹. A fejezetet követően a *cost accounting* változattal jelzem az angol hagyományra utalást.

A költségszámviteli rendszer fölött a rendszer-hierarchiában a *számvitelt*, valamint a „*management control*”-t, illetve „*controllership*”-et találjuk. Az első alfejezet tárgyai ezek lesznek.

7.1. Számvitel és controllership mint a cost accounting fölérendelt rendszerei

Riahi-Belkaoui (1987, 1.) rámutat, hogy az irodalomban nincs egyetértés a *számvitel* szerepét és kíváncsatos megalapozását illetően. „Mindenkinek megvan a saját szemlélete”, jelenti ki, idézi ugyanakkor Littleton, aki szerint „kell léteznie valami alapvető meghatározásnak, amely a számvitelt megkülönbözteti a kvantitatív elemzés minden más módszerétől, lennie kell valami központi gondolatnak (úgymond 'gravitációs központnak'), amely másoknál jobban kifejezi a számvitelre jellemző célkitűzéseket, jelenségeket, eredményeket, teljesítményeket és szándékokat”.

A szerző utal rá, hogy a számvitel mibenlétét (fogalmát, szerepét és feladatait) taglaló meghatározások központi gondolatoként általában a *döntéshozatal információkkal való támogatása* jelenik meg az erőforrások racionális elosztására, az intézményi elszámolási és beszámolási kötelezettségre, illetve a magatartásbefolyásolásra vonatkozóan (*Riahi-Belkaoui*, 1987, 2.). Ezt követően szól a számvitelről mint nyelvről, mint mítoszról (avagy szimbolikus rituálék gyűjteményéről), mint a cselekedeteket legitimizáló intézményről, mint mintáról, mint hasonlatról, illetve pénzügyi térképről, mint kísérletezésről, mint a múltból szóló beszámolóval, mint a jelen gazdasági valóságát visszatükröző eszközről, mint információs rendszerről, mint áruról, mint ideológiáról, s mint a valóságot meghamisító fegyverről (vö. *Davis/Menon/Morgan*, 1982; *Hayes*, 1983). Más a kifejtés szemlélete azon szerzőknél, akik a számvitel gyakorlatának megítéléséhez, a

¹⁸ Minderről lásd később.

¹⁹ A magyar szakirodalomban a fogalmat szintén így fordítja pl. *Bordáné* (1991, 177.).

magyarázathoz és az értelmezéshez egy általános vonatkoztatási keret megteremtésével a számvitel elméletén („accounting theory”) belül foglalkoznak, illetve azon alkotóknál, akiket elsősorban a gyakorlati életben való felhasználás bemutatása mozgat. Én e helyen alapvetően az utóbbiakat vonom be a vizsgálatba, a számvitel meghatározásai közül elsősorban azon forrásokból idézve, melyek azt az erőforrás-felhasználással kapcsolatos információ- és kommunikációs rendszerként határozzák meg.

„A szervezet emberek csoportja, akik együtt tevékenykednek egy vagy több célkitűzés elérése érdekében. Működése közben a szervezet erőforrásokat használ fel – anyagokat, emberi munkaidőt és szolgáltatások sokaságát. A hatékony munkavégzéshez a szervezet tagjai információkat igényelnek ezen erőforrásokról, illetve a segítségükkel elért eredményekről. A szervezeten kívüli gazdasági szereplők hasonló információkra tartanak igényt a szervezettel kapcsolatos döntéseikhez. Azt a rendszert, mely szolgáltatja ezeket az információkat, számvitelnek hívják” – fogalmazza meg a számvitel lényegét általánosan *Anthony/Reece* (1975, 3.). „A számvitel nyelv, mely közgazdasági információt juttat el a szervezet iránt érdeklődő személyekhez” – kezdi a számvitelről szóló magyarázatát az előzőekkel összhangban *Drury* (1992, 3.). Az Amerikai Számviteli Társaság (*American Accounting Association*) 1966-ban publikált meghatározása a fentiekkel lényegileg egyezik: eszerint a számvitel a közgazdasági információk azonosításának, mérésének és kommunikációjának olyan folyamata, mely révén a rendszer felhasználói számára lehetővé válik az informált véleményalkotás és döntés (*AAA*, 1966, 210.). *Decoster/Schafer* (1982, 4-5.) a közgazdaság információk leképzésének és célirányos kommunikálásának folyamatát a vállalati értékteremtés kereteibe helyezik, amikor számvitel-értelmezésük kapcsán az erőforrásallokációból indulnak ki. Magyarázatuk szerint a befektetők és a vállalatvezetők döntéseikkel erőforrásokat juttatnak a gazdaság profitorientált részébe. Az erőforrások rendelkezésre állításának ezen belül két szintjét azonosítják. Az első és leginkább látható a tőkepiacokon születő szervezetek közötti döntések szintje. A második, s legkevésbé nyomon követhető a szervezeten belüli erőforrásallokációval kapcsolatos döntések köre, melyek keretében határozni kell a vállalatba fektetett tőke felhasználásáról. A számvitel szerepe ennek megfelelően értelmes és hasznos információk nyújtása az erőforrásallokációval kapcsolatos döntések mindkét fajtájához. „A legtágabb értelemben a számvitel az intelligens döntések meghozatalához szükséges adatok kommunikálásának eszköze” – fogalmaznak.

Az információs és kommunikációs rendszerkénti felfogáshoz kapcsolódóan az angolszász szakirodalomban nagy hangsúlyt kap a számviteli mérés, a számvitel mint mérőeszköz, illetve mérési rendszer témája. „Mér valamit a számvitel? Kell valamit mérnie a számvitelnek? Tud valamit is mérni a számvitel?” – kezdi sokat idézett tanulmányát *Chambers* (1963, 33.). Az a vélemény, miszerint a számvitel ténylegesen mér, szerinte a kortárs irodalom nyelvhasználatából egyértelműen következik. Rámutat ugyanakkor, hogy nem volt ez mindig így: a századelő művei szerint a számviteli eszközök „megmutatnak”, „rögzítenek”, „jeleznek” – s nem „mérnek” valamit. A szerző az információs folyamatok, a mérés és a számvitel elemzése után végül leszögezi: „Egy számviteli rendszer jellemzői, úgy tűnik, általános értelemben egy mérési rendszer tulajdonságainak felelnek meg... Egy mérési rendszer átgondolt tervezés eredménye a mérendő jellemzőit, a használandó mérési egység pontos meghatározását, illetve az egységek számadatainak a mérhető jellemzőket birtokló dolgokhoz való hozzárendelésének szabályait illetően. A számvitel szakirodalma a legjobb esetben is homályos és többnyire ellentmondásos e pontokban. A pénzösszegek eszközökhöz és kötelezettségekhez rendelésének hagyományos szabályai tág mozgásteret engedélyeznek, s ezzel a mérés és a kommunikáció alapelveinek durva megsértését teszik lehetővé. A hagyományos számvitel így semmilyen értelemben sem mérési rendszer” (*Chambers*, 1963, 33.). *Homburger* (1961, 98.) ugyanakkor arról ír, hogy a számvitel keretében használt mérési technikák nem kevésbé tudományosak, mint más területekéi. Jóllehet az itt mért értékek inkább társadalomtudományi, mintsem fizikai természetűek, s emiatt a szubjektív elemek majd minden számviteli mérést jellemeznek, ezek érvényesülésének mértéke rögzíthető és kontrollálható (vö. *Bierman*, 1963; *Chambers*, 1964). *Larson* (1969, 38.) úgy látja, hogy a mérés egyik legjelentősebb akadálya a számvitelben a világos fogalommeghatározás hiánya. „A mérés feltételez valamit, amit mérni szeretnénk, és amíg nem tudjuk, mi ez a valami, semmilyen mérésnek nem lehet értelme” – idézi erre vonatkozóan *Churchman/Ratoosh* (1969, 3.) kijelentését (a számviteli mérés alapjairól lásd még *Ijiri*, 1967, ehhez kapcsolódóan *Bedford*, 1968; *Chambers*, 1972 és *Ijiri*, 1972 műveit; a megbízhatóság és az objektivitás értelmezéséről a számviteli mérésben lásd *Ijiri/Jaedicke*, 1966; a számviteli mérés és információnyújtás rendszerelméleti megközelítéséhez vö. *Swanson/Miller*, 1989).

A számviteli mérést kritikusan szemlélők gondolatai empirikus kutatásomban nagy erővel térnek majd vissza.

Horngren/Foster/Datar (1994, 4.) szerint a számvitelnek négy kiemelt célt kell szolgálnia:

- Belső, rutin-jellegű jelentéseket kell szállítania a vezetőknek a működés költségeinek tervezése, kontrollja, illetve a munkavállalók és a tevékenységek teljesítményének értékelése tárgyában.
- Belső, rutin-jellegű jelentéseket kell készítenie a vezetés számára a termék- és fogyasztói csoportok, értékesítési csatornák stb. profitabilitásáról (az erőforrásallokációval és az árképzéssel kapcsolatos döntések támogatására).
- Belső, nem rutin-jellegű riportokat kell a vezetők rendelkezésére bocsátania a stratégiai és a taktikai (közep távú) döntések támogatásához (hosszú távú tervek, új termék fejlesztése, új gépbe történő beruházás stb.).
- Külső irányultságú beszámolókat kell összeállítania a tulajdonosok, az állam, a hivatalok és egyéb szervezetek felé.

A szerzők szerint a fenti célok azonosítják a számvitel két "arcát" is: az első három cél a vezetői számvitel (management accounting) szerepet jelöli ki, mely belső felhasználók felé irányul, s pénzügyi és egyéb információk biztosításával a szervezeti célok elérését támogatja²⁰. A pénzügyi számvitel (financial accounting), melyet a negyedik cél éltet, e szerint külső érintettek információigényét elégíti ki.

A számvitelnek a vezetői és pénzügyi számvitel kettőssége által megvalósuló szemlélete alapvetően jellemző az angolszász közelítésre, mely a számvitel elméleti és gyakorlati irányultságú publikációi mellett megjelenik a nemzeti szervezetek szakmai tagozódásában (Nagy Britanniában a The Chartered Institute of Management Accountants, az Egyesült Államokban az Institute of Management Accountants, illetve az American Institute of Certified Public Accountants által), és az USA-ban a megszerezhető szakmai minősítésekben is (certified public accountant (CPA) és certified management accountant CMA). A vezetői számvitel konkrét értelmezését illetően ugyanakkor a *szakirodalom nem egységes*.

„A legtágabb értelemben minden számvitel vezetői számvitel” – írja találóan *Sizer* (1980,10.). „A számviteli szakemberek által előállított valamennyi pénzügyi és költségekkel kapcsolatos információ bír valamekkora jelentőséggel a vezetők számára.” (vö. *Matz/Usry*, 1980, 7.; *Mearns*, 1981, 16.)

²⁰ A publikációk egy része a management accounting helyett a managerial accounting kifejezést használja. Mint hogy a tartalomra a szóalakokban megmutatkozó különbség nincsen hatással, a két fogalmat szinonimaként kezelem, és vezetői számvitelként fordítom le magyar nyelvre.

Anthony/Reece (1975, 10. és 293.), bár e fogalmakat használja, szintén utal rá: a „management accounting” és a „financial accounting” kifejezések nem pontos leírásai a tevékenységek által azonosítható tartalmaknak, mert

- egyrészt minden „számvitel” pénzügyi természetű;
- másrészt a vezetés felelős a „pénzügyi számvitel” beszámolóíért, azon túl, hogy a vállalat külső érintetteknek szóló pénzügyi jellegű beszámolóit nyilvánvalóan hasznosak a vezetőknek is. Sőt, a pénzügyi számviteli rendszer legtöbb eleme megtalálható a vezetői számvitelben is, hiszen a működést meghatározó alapelvek többsége, illetve az alapadatok súlya valószínűleg itt is érvényesül (vö. *Brockington*, 1986, 78.; *Parker*, 1992, 182.).

Számos mű a két szemlélet által kijelölt feladatok és az elvégzett tevékenységek jellegének különbözőségéről beszél. A legfontosabb különbségeként, mint azt a fentiekben *Hornigren/Foster/Datar* (1994, 4.) kapcsán láttuk, az *információk célcsoportját* nevezik meg. Eszerint míg a pénzügyi számvitel jelentéseinek *címzettjei* a vevők, a szállítók, az adóhatóság, az állam és a helyi önkormányzat, a versenytársak, a bankok, a külső elemzők, a média, az alkalmazottak és sok esetben a tulajdonosok lennének, addig a vezetői számvitel egyedüli célcsoportja és alakítója a vezetés (vö. *Keith/Srikanthan/Neal*, 1991, 18.; *Moriarity/Allen*, 1984, 5.). Létezik viszont e tekintetben definíciós ellenpélda is: a National Association of Accountants a vezetői számvitelt ugyan a vezetés által a tervezéshez, az értékeléshez és a kontrollhoz, valamint az erőforrások biztosításához és elszámolásához felhasznált pénzügyi információk azonosításának, mérésének, összegzésének, elemzésének, ábrázolásának, értelmezésének és kommunikációjának folyamatoként értelmezi, rögzíti, hogy a vezetői számvitel magában foglalja a nem a vezetés, hanem pl. a tulajdonosok, a hitelezők, a szabályozó és adóhatóságok számára készülő pénzügyi beszámolók elkészítését is (*NAA*, 1981; idézi *Riahi-Belkaoui*, 1992, 6.).

A címzettek szerint különbséget tevő, meghatározó felfogás szerint tehát a vezetői számvitel a vezetés funkcióinak támogatására irányul, feladatait a szakirodalom általában a vezetés koncepciójának kibontása után eszerint csoportosítja. *Garrison* (1982, 6.) a tervezés, a szervezés, a közvetlen irányítás, a kontroll és a döntéshozatal mint vezetői munka támogatásáról, *Drury* (1992, 13.) Drucker elméletére alapozva a tervezésről, kontrollról, szervezésről, kommunikációról és motivációról szól. *Anthony/Reece* (1975, 4-6.) kifejezetten a kontroll (ezen belül a kommunikációs, a motivációs, a figyelemfelhívó és a teljesítményértékelő), a koordinációs és a tervezési célzatú

számviteli információkat összefogó alrendszert nevezi vezetői számvitelnek. A vonatkozó művek egy másik része ugyanakkor a tervezést és a kontrollt említi kiemelt támogatandó funkciókként (pl. *Matz/Usry*, 1980, 9.; *Sizer*, 1980, 10.)

A célcsoport és a hangsúlyos funkciók megnevezésén kívül a vezetői és a pénzügyi számvitel közötti további különbségként szokás említeni az alábbiakat:

Vezetői számvitel	Szemponatok	Pénzügyi számvitel
Döntéstámogatás, a vezetésnek szóló információk szolgáltatása	Alapfunkció	A gazdasági események rögzítése, külső (extern) pénzügyi beszámolók közzététele
Bizalmas	Hozzáférhetőség	Nyilvánosan elérhető
Jelen/jövő	Időorientáció	Múlt
Tervezés és kontroll	Fő hangsúly	A múlt értelmezése
Szükség szerint – havonta	Rendszeresség	Évente
Gyors, de megközelítő jellegű	A működés sebessége és jellege	Lassú, de kimerítő jellegű
A kontrollált objektum szerint részletezett	A megjelenés formája	A jogi egység egészére vonatkozik
A vezetés céljainak megfelelő	Stílus és részletezettség	Standardizált, összegzett

7. táblázat: Az ún. vezetői és pénzügyi számvitel közötti különbségek összefoglalása

Forrás: *Keith/Srikanthan/Neal* (1991, 19.)

Garrison (1982, 15.) a fentieket kiegészíti azzal, hogy a vezetői számvitel az adatszolgáltatás rugalmasságára és a pénzügyi mellett a nem monetáris információkra is hangsúlyoz (*Sizer*, 1980., 10., ezzel szemben csak a pénzügyi információk szükségletek kielégítésének feladatáról beszél).

Riahi-Belkaoui (1992, 6-26.) a vezetői számvitel elméletének (management accounting theory) megalapozásával kíván keretet teremteni a gondolatok rendszerezéséhez. A szerző a vezetői számvitel elméletét úgy határozza meg, mint egy különböző tudományágak követelményeinek és/vagy alapelveinek halmazából álló vonatkoztatási keretet, melynek segítségével a vezetői számvitel módszerei értékelhetők. Mint, hogy a pénzügyi számvitel követelményei a célok különbözősége miatt itt nem érvényesek, véleménye szerint a számviteli szakmának szüksége van egy önálló vezetői számviteli koncepcióra.

A koncepciót az Amerikai Számviteli Társaság (American Accounting Association) tanulmányai alapján négy elemből építi fel:

A vezetői számvitel céljai:

- A vezetői számvitel a vezetők tervezési tevékenységére kell, hogy irányuljon.
- A vezetői számvitel szervezeti-strukturális problématerületek felé kell, hogy irányuljon.
- A vezetői számvitelnek kapcsolódnia kell az ún. menedzsment kontroll tevékenységhez.
- A vezetői számvitelnek kapcsolatban kell állnia a reálfolyamatokat irányító vezetői tevékenységgel.

A vezetői számviteli információ minőségi jellemzői:

- a célok kölcsönös megfelelése
- pontosság
- következetesség/összehasonlíthatóság
- igazolhatóság/objektivitás/semlegesség/nyomonkövethetőség
- az adatok összegzettségének igény szerinti mértéke
- rugalmasság/alkalmazkodóképesség
- időszerűség
- érthetőség/elfogadhatóság/motivációs erő

A vezetői számvitel működését meghatározó elméletek:

Ezek a különböző tudományterületek felől érkező tudáselemeket jelentik. Így például a méréselmélet, az információ- és kommunikációelmélet, a rendszerelmélet, a vezetési funkciókkal és a vezetési (tervezési és kontroll) folyamatokkal foglalkozó elméletek, a költségelmélet ismeretei mind részei a módszertannak, illetve a vezetői számviteli szakember tudásának.

A vezetői számviteli módszerek/eljárások:

Belkaoui szerint nem létezik szakmai konszenzus arra vonatkozóan, hogy a vezetői számvitelt pontosan milyen módszerek alkalmazása jellemzi. Szerinte ezek az alábbi témák keretében jelennek meg:

- Alapozó ismeretek (A működését meghatározó, előzőekben sorolt elméletek)
- A költségek számítása
- Stratégiai és éves (keret))tervezés és döntéstámogató elemzések
- Management control (illetve a hazai terminológia szerint menedzsment kontroll)
- Műveleti kontroll tevékenységek

A menedzsment kontrollt és a műveleti kontrollt tehát *Riahi-Belkaoui* igen lényeges tevékenységeknek tekinti a vezetői számvitel értelmezése szempontjából.

Anthony (1965, 54.) szerint a menedzsment kontroll az a folyamat, amely által a vezetők biztosítják az erőforrások eredményes és hatékony megszerzését és felhasználását a szervezeti célok teljesítése során (az eredményesség és a hatékonyság fogalmainak értelmezéséhez a nemzetközi szakirodalomban lásd *Wimmer*, 1999). A menedzsment kontroll a stratégiai tervezés által megteremtett keretben zajlik; a hosszú távú célkitűzéseket, a tárgyi kereteket, a szervezetet és a pénzügyi tényezőket többé-kevésbé adottnak tételezve.

Egy menedzsment kontroll rendszer alapvető célja, hogy a támogassa a vezetőket a szervezet érdekeinek leginkább megfelelő tevékenységek kivitelezésében. Ez alapvetően az egyéni és a szervezeti célok közötti összhang megteremtését jelenti, s ezért a – ritmikusan ismétlődő – folyamatban a pszichikai tényezők, illetve a kommunikáció (így pl. a rábeszélés, a tanácsadás, a motiváció és a kritika) fontos szerepet játszanak. A menedzsment kontroll totális rendszer abban az értelemben, hogy magában foglalja a szervezeti működés valamennyi aspektusát; integrált rendszer, amennyiben a működéséhez felhasznált különböző céllal született adatok viszonya értelmezhető; s egységes rendszer, bár több kapcsolódó részből áll. Döntéstámogató, elemző-összehasonlító szándékából eredően pénzügyi természetű, de nem-pénzügyi mércék is helyet kaphatnak benne. A kontroll egység gyűjti, összegzi és bocsátja rendelkezésre az információkat, s készít olyan számításokat, amelyek a menedzsment kontroll folyamat középpontjában álló vonalbeli (funkcionális) vezetők döntéseit a rendszer működési menetébe illesztik (*Anthony*, 1965, 55.). Amint a menedzsment kontroll a stratégiai tervezésből levezetett irányelvek keretei között működik, úgy az ún. műveleti (operational) kontroll a menedzsment kontrollból levezetett, jól definiált eljárás és szabály mentén kivitelezett tevékenység. A műveleti kontroll folyamata annak biztosítása, hogy a szervezet egyedi (s gyakran egyéni) feladatokat vagy tranzakciókat eredményesen és hatékonyan hajtson végre (*Anthony*, 1965, 60., 63.; *Bodnár*, 1999 ugyanakkor utal rá, hogy *Anthony* menedzsment kontroll felfogása is változott az idők folyamán). A vezetői számvitel ebben a keretben a számvitel azon típusa, mely a fenti három folyamattal, azaz a stratégiai tervezéssel, a menedzsment kontrollal és a műveleti kontrollal kapcsolatos vezetési támogató feladatokat végzi. (A menedzsment kontroll angolszász értelmezéséhez lásd még *Bodnár*, 1999; a kontroll terminus jellemzőinek értelmezéséhez a huszadik század menedzsment és számviteli koncepcióinak

irodalmában *Parker*, 1986; a számvitel és a menedzsment kontroll folyamat összefüggéseihez, magatartási jellemzőihez *Riahi-Belkaoui*, 1986; *Otley*, 1987).

Az angol szakirodalom szerint a vezetői számvitelért felelős munkatárs a felsővezetőként dolgozó controllernek alárendelve tevékenykedik a szervezetben (lásd pl. *Matz/Usry*, 1980, 6.; *Moriarty/Allen*, 1984, 9.), illetve a „management accounting” vezető szakemberét hívják controllernek, (vö. *Decoster/Schafer*, 1982, 16.; *Horngren/Foster/Datar*, 1994, 14.). A számvitel, ezen belül a vezetői számvitel értelmezése szempontjából tehát igen fontos az angol-amerikai controllership funkció, illetve a controlleri feladat tartalmának tisztázása.

A controllership történetének összefoglalásakor *Lingnau* (1999, 75.-82.) rámutat, hogy a húszas évekig a számvitel a treasurer (magyarul általában kincstárnok) felelősségi körébe tartozott, ettől kezdve azonban egyre inkább a controller feladatkörének leglényegesebb eleme lett e terület. A controller a számvitel befelé és a kifelé irányuló feladataiért egyaránt felelős lett. 1931-ben alakult meg a Controllers Institute of America (az Amerikai Controllerek Intézete) *Lingnau* szerint meghatározó befolyást gyakorolt a controllership fejlődésére, nem utolsósorban éppen a controllerek feladatainak rögzítésével. Először 1940-ben jelentetett meg egy tizenhét pontból álló feladatlistát, mely a teljes számviteli területet, az adózással és a biztosítással kapcsolatos kérdéseket, a pénzügyi tranzakciók felügyeletét és az állami rendelkezések nyomon követését egyaránt a controllerekhez rendelte. E katalógust többször is átdolgozták, lényegi tartalmi változás azonban nem történt benne. 1962-ben aztán a szervezet a Financial Executives Institute (Pénzügyi Vezetők Intézete) nevet vette fel, s még ebben az esztendőben kiadta a controllerek és a treasurerok azon feladatlistáját, melyet ma is sokszor idéznek a szakirodalomban (lásd pl. *Horngren/Foster/Datar*, 1997, 14.), jóllehet a jelenlegi gyakorlat alapvetően nem igazolja vissza (8. táblázat).

A fentiek fényében egyrészt nyilvánvaló a menedzsment kontroll és a controllership funkciók tartalmi megfeleltethetősége. Másrészt némileg kezelhetőbb az alfejezet elején említett definíciós sokszínűség is, hiszen elméletileg a controller a teljes számviteli funkció fejeként látja el a vezetést, illetve a szervezet egyéb érintettjeit a szükséges információkkal. A számvitel, illetve vezetői számvitel fogalmak tartalma mindenesetre az angolszász szakirodalomban igen képlekeny.

<p>„Planning for Control” Tervek felállítása, koordinációja és életbe léptetése a vállalati folyamatok irányítása érdekében (e tervek - szükség szerint – tartalmaznak nyereségtervet, finanszírozási és befektetési programokat, értékesítési előrejelzéseket, kiadási kereteket és költségelőirányzatokat, valamint a tervek kivitelezéséhez szükséges eljárásokat.)</p>
<p>„Reporting and Interpreting” A tény- és tervértékek összehasonlítása, a vállalati folyamatot eredményeinek továbbadása valamennyi vezetési szintre és a tulajdonosoknak, valamint az eredmények értelmezése. E funkció magában foglalja számviteli irányelvek kidolgozását, rendszerek és folyamatok összehangolását, a nyers üzemi adatok feldolgozását és a megfelelő tartalommal egyedi jelentések készítését.</p>
<p>„Evaluating and Consulting” Szakmai tanácsadói együttműködés valamennyi, a folyamatok bármely fázisában az irányelvekért vagy a kivitelezésért felelős vezetési szinttel, amennyiben a vállalati célok elérésről, valamint az irányelvek hatékonyságáról és a strukturális vagy folyamatokhoz kapcsolódó intézkedésekről van szó.</p>
<p>„Tax Administration” Az adóügyek tekintetében irányelvek és eljárások kidolgozása és alkalmazása.</p>
<p>„Government Reporting” Az állami intézményeknek készülő jelentések kontrollja, illetve ezek elkészítésének összehangolása.</p>
<p>„Protection of Assets” A vállalati vagyontárgyak védelmének biztosítása belső kontroll és revízió, valamint megfelelő biztosítások révén.</p>
<p>„Economic Appraisal” A nemzetgazdaság, a társadalom és a politika fejleményeinek és ezek hatásainak folyamatos értékelése.</p>

8. táblázat: A Financial Executives Institute controllership-funkciói

Forrás: FEI (1962, 289.)

7.2. A cost accounting meghatározása az angol szakirodalomban

A *költségszámvitel* lényegének, rendeltetésének értelmezése, tartalmának azonosítása a számviteli rendszer alapvető részeihez hasonlóan az *angolszász szakirodalomban nem egységes*. Olvasmányaim alapján, az előző alfejezetben kifejtett gondolatokat folytatva *négy megközelítést mutatok be*, fenntartva a rendszerezés másfajta lehetőségének létjogosultságát is.

- Léteznek olyan szerzők, akik értelmezésében a költségszámvitel a *vezetői számviteltől szellemében idegen*. Drury (1992, 17.) Kaplan megközelítésének felhasználásával a fejlődést vizsgálva értelmezi a költségszámvitelt, de ő ez alapján nem a vezetői számvittel való fogalmi azonosságig jut el. Kifejti, hogy a pénzügyi számvitel céljaira kiszámolt termékköltségeket sokáig a reálfolyamatokat irányító vezetők a döntéshozatal támogatásához is használták. Az 1950-es évek során aztán a költségszámviteli adatok külső felhasználóiról a belső felhasználókra helyeződött a hangsúly, amely a költségadatok megváltozott számbavételét eredményezte. E hangsúlyeltolódás vezetett a vezetői számvitel szükségességéhez, s így válik lehetővé ez

utóbbinak a költségszámviteltől való megkülönböztethetősége. Mindezek alapján a költségszámvitel „csupán” a készletértékeléshez kapcsolódó költségszámbavétel a külső beszámolók követelményeinek kielégítése céljából. *Scapens* (1990, 8.) lényegileg ugyanezt állítja, amikor arról ír: a második világháborút megelőzően a számvitel fókuszában a szervezeten belül a költségek meghatározása, azonosítása, felosztása, az egységköltségek megállapítása állt. A viláégés után egyre inkább tudatosodott a szakmában, hogy a költség-, illetve általánosságban a számviteli információkat a felhasználók (s elsősorban a vezetők) igényeihez kell szabni. Kifejlődött a vezetői számvitel, mint a tervezési és kontroll tevékenységek támogatója. *Hornigrent* idézve *Scapens* kifejti, hogy míg – kis túlzással – a költségszámviteli szakemberek alapvető célja az abszolút igazságra való törekvés volt (ahol az igazság a „lehető legpontosabb” egyetlen költségértéket jelentette), a vezetői számvitel a feltételes igazság szellemében, a „különböző célokra különböző költségeket” elv mentén tevékenykedik (az elvhez vö. *Clark*, 1923). *Parker* (1992, 73.) szűkebb fogalomértelmezésében a költségszámvitelt a szervezeti egységek vagy termékek tekintetében a múltbeli (tényleges) költségek számbavételével és különböző objektumokhoz történő hozzárendelésével határozza meg, elsősorban az eszközértékelés és a periódus-eredmény mérése céljából.

- A szerzők egy másik csoportja a (mai) költségszámvitel és a vezetői számvitel kifejezéseket *szinonimákként* használja. „A modern költségszámvitelt gyakran vezetői számvitelnek is nevezik. Miért? Mert a költségszámviteli szakemberek szervezetükben a vezetőket tisztelhetik számviteli információik elsődleges felhasználóiként – vagyis belső fogyasztóiként. Szerte a világon a vezetőkben egyre inkább tudatosodik a külső vevők számára értékesített termékeik és szolgáltatásaik minőségének és időszerűségének fontossága. Azaz: a számviteli szakemberek mind érzékenyebbé válnak a vezetők által elvárt számviteli információk minőségére és időszerűségére.” – írja *Hornigren/Foster/Datar* (1994, 2.), érzékeltetve, hogy a nem "modern" költségszámvitelt nem feltétlenül hívják vezetői számvitelnek (vö. *Rayburn*, 1989, 8.). *Morarity/Allen* (1984, 4.) a számvitelt költségszámvitelre és pénzügyi számvitelre bontja, a költség- és vezetői számvitel fogalmakat kifejezetten azonos tartalmú alakokként használva (vö. *Parker* 1992, 73.). Véleménye szerint a költségszámviteli szakember a belső számviteli jelentések felhasználóinak egyetlen csoportjához, a vezetőkhez kapcsolódik. Bármilyen információt és bármilyen módszert alkalmazhat, amit a támogató munka végzése során megfelelőnek tart. Előfordul azonban, hogy bizonyos információk a belső és külső

beszámolóban is helyet kapnak (pl. a saját termelésű készlet értéke), s ilyen esetben, a költségek csökkentése érdekében a szakember belső célra a külsőnek is megfelelő (elfogadható) megközelítést választhat. Kötelező érvénnyel nem kell azonban így tennie.

- *Horngren/Foster/Datar* (1994, 4.) mutatja be azt a megközelítést, mely szerint a költségszámvitel a vezetői számvitel plusz a pénzügyi számvitel egy része, hiszen a vezetői tevékenység támogatásán túl információival segítséget nyújt az extern beszámolók követelményeinek teljesítéséhez is. Itt említhető meg *Brockington* (1986, 33.) is, aki a költségszámvitelt általánosan a számvitel azon területeként értelmezi, melynek hivatása a költségek meghatározása, a vezetők célkijelölési és tevékenységértékelési munkáját segítő módszerek rendelkezésre bocsátása.
- Léteznek végül olyan művek, melyekben a szerzők a költségszámvitelt a vezetői számvitel egy részeként határozzák meg. *Shillinglaw* (1977, 1.) értelmezésében az hozzájárulhat a vezetői számvitelhez, a pénzügyi számvitelhez egyaránt (vö. *Liao/Boockholdt*, 1982, 2). *Mearns* (1981, 16.) szerint a vezetői számviteli szakember szerepe jóval bővebb, mint a költségszámviteli munkatársé, hiszen nem csupán költséginformációkat szolgáltat. *Riahi-Belkaoui* (1992, 3.) hangsúlyozza a költségszámvitel működési területének és szemléletének az utóbbi években nyilvánvalóan megtapasztalható kibővülését, s úgy összegez, hogy bár a határ nehezen meghúzható, a vezetői számvitelnek a költségszámvitelen – elsősorban a koncepcionális alapok tekintetében – túl kell lépnie. (Ezt a bemutatott elméleti koncepció is érzékeltette.) *Chatfield/Neilson* (1983, 7.) a költségszámvitelt a teljes vezetői számviteli rendszer létfontosságú részének tekinti. *Collin/Joliffe* (1992, 53.) megfogalmazásában a költségszámvitel a vezetői számvitel egy ága.

A költségszámvitel sokszínű értelmezéséről sokat elárul az is, ha az ilyen címmel megjelent szakkönyvek által feldolgozott témákat vizsgáljuk. A 9. táblázatban tíz olyan mű fejezet-címszintű főbb tartalmi csomópontjait soroltam fel vázlatosan, melyek címükben mind a „Cost accounting”-ról szólnak. Látható, hogy e szakkönyvek tartalma korántsem egységes. Egyesek kizárólag a költséginformációk előállításáról írnak, másokban pótlólagos témák is helyet kapnak (felelősségi számvitel, teljesítményértékelés, beruházási döntések előkészítése és elemzése), mely egyéb kategóriák (árbevétel, pénzáramlások) bevonását és kezelését jelenti.

	Matz/Ustry 1980	Dopuch et al. 1982	Liao/ Boockholdt 1982	Moriarty/ Allen 1984	Rayburn 1989	Chatfield/ Neilson 1983	Brock/ Palmer 1984	Shillinglaw 1977	Louderback/ Hirsch 1982	Most/ Lewis 1982
A vezetés koncepciója és a controller funkciói	+					+			+	+
A költség-számviteli funkciója, szerepe		+	+	+	+			+		
Költség-számviteli rendszer: kialakítás és működtetés										
Pénzügyi beszámolás	+								+	+
Költségek: koncepció, felhasználási lehetőségek, osztályozás és költségobjektumok		+	+	+		+	+	+		+
Költségfüggvények és –előrejelzés		+	+	+	+	+	+	+	+	
Az egyedi gyártás költség-számvitele	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
A tömegtermelés költség-számvitele	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Költségfelosztás		+	+	+	+	+		+	+	
Komplementer és kapcsolt termelésű termékek költség-számvitása	+	+		+	+	+	+	+	+	
A gyártási általános költségek (tervezés és kontroll)		+		+		+	+	+	+	+
Anyag- és bérköltségek (tervezés és kontroll)		+				+		+		+
Kerettervezés		+	+	+	+	+	+	+	+	+
Standard költség-számvítés (és eltéréselemzés)		+	+	+	+	+	+	+	+	+
Fedezetelemzés	+									
Direct costing és teljes költség-számvítés	+		+	+			+		+	+
Költség-volumen-profit elemzés		+		+	+	+	+	+	+	+
Decentralizáció és elszámolóárak		+	+		+			+	+	
Felelősségi számvitel és teljesítményértékelés		+	+	+	+	+		+	+	+
Beruházási döntések és tőkeberuházás-elemzés				+	+	+	+	+	+	+
Készletértékelési modellek				+	+			+	+	+
Speciális vezetői döntések támogatása (termékmix problémák, a lineáris programozás módszertana alternatívaválasztás esetén stb.)			+	+	+	+		+	+	+
A számviteli kontroll magatartási tényezői				+	+			+	+	

9. táblázat: Válogatott cost accounting könyvek tartalma

7.3. A cost accounting céljai és feladatai

A szakirodalomban a költségszámvitel és a vezetői számvitel meghatározása és viszonya tehát nem egyértelmű. Sokan sokféle definícióval szolgálnak. Nyilvánvaló, hogy *a költségszámvitel egyes szerzők által említett céljai és feladatai függnék az értelmezéstől.* Az előző alfejezet második és harmadik felfogása esetében a költségszámvitel valójában nem csupán a „költségek számvitele”, hanem a vezetői tevékenységet egyéb információkkal is ellátó komplex rendszer. Céljai így sokrétűbbek, ezekről a korábbi pontokban esett szó. A negyedik felfogásban a feladatkör a költségekhez kapcsolódik, de jóval tágabb, mint az elsőnél.

A kutatási célkitűzés szempontjából e fenti fogalmi sokszínűség nem jelent problémát. Az erőforrások felhasználásának vezetői szempontok szerint történő leképezésére és elemzésére összpontosítva a költségek képezik érdeklődésem tárgyát, a „címke” ebből a szempontból másodlagos. Ez ugyanakkor azt is jelenti, hogy az első pontban bemutatott szűk értelmezést nem tartom kielégítőnek. Az alábbiakban három olyan meghatározást mutatok be, mely a feladatok megfogalmazásában e „költségközpontúságot” megfelelően tágra érvényesíti.

Az Institute of Management Accountants 1991-es állásfoglalása szerint a költségszámvitel feladata (IMA 1991, 27.; vö. *Chatfield/Neilson*, 1983, 7.; *Siegel/Shim*, 1995, 96.):

- a tényleges, várható és tervezett költségek rögzítése, osztályozása, allokációja, összesítése és elemző bemutatása,
- a költségek üzletágak, szervezeti egységek, funkciók, felelősségi körök, tevékenységek, termékek, periódusok és egyéb objektumok szerinti kimutatása,
- a költségek kiszámítására szolgáló eljárások megalkotása és működtetése,
- az alternatív utakon kiszámolt költségek összevetése, illetve
- a költséginformációk értelmezése és prezentálása a jelenlegi és jövőbeli tevékenységek vezetői kontrolljának támogatására.

Matz/Usry (1980, 10. és 41.) szintén ide sorolható felfogásában a költségszámvitel ciklikus körfolyamatot végez. A tervezési szakaszban a jövőre koncentrálnak, míg a kontroll szakaszban a jelenre, összehasonlítva a standardokat a tényleges értékekkel. A szerzők szerint részletesen ez a következő feladatok elvégzését jelenti (vö. *Shah*, 1981, 31-34.):

- a költség számítására olyan módszerek és eljárások kidolgozása, melyek módot adnak a kontrollra, s, amennyiben lehetséges, a költségek csökkentésére vagy célszerű alakításukra,
- (keret)tervek megalkotása,
- a jogszabályi kötelezettségeknek megfelelő készletértékek meghatározása, illetve adott időközönként az eszközök fizikai mennyiségének kontrollja,
- a vállalati költségek és eredmény meghatározása egy éves vagy rövidebb számviteli periódusra, a szervezet egészére vagy részeire bontva, a vezetés vagy a jogszabályok elvárásainak megfelelően,
- a vezetés költséginformációkkal való ellátása döntési problémahelyzetek esetén (két vagy több változat közötti választás lehetősége termékfejlesztésnél, új piacokra való betörésnél stb.).

Liao/Boockholdt (1982, 15.) úgy véli, a költség számvitel egy tevékenység, egy szükséglet vagy terv érdekében feláldozott erőforrások mennyiségét méri. Célkitűzéseit a vezetés igényei jelölik ki, ezek általánosságban

- a termékköltség számítás a készletértékelés és az eredmény megállapítása érdekében, valamint
- a tevékenységek tervezését és kontrollját támogató, illetve általában a vezetői döntéshozatalhoz szükséges költséginformációk előállítása (költségkeretek kidolgozása, eltéréselemzés, alternatívaválasztási döntések: egy termelési terület létrehozása vagy leépítése, make or buy dilemmák, egy megbízás elfogadása vagy elutasítása stb.).

E megközelítések a kutatás során a célok tematikus meghatározásában, a rendszer által kezelhető döntési dilemmák azonosításában és a költség számvitel kontroll-funkciójának kiemelésében egyaránt segíthetnek.

7.4. Költségfogalom az angol cost accounting irodalomban

„A 'költség' kategória a számvitel egyik legbizonytalanabb kifejezése. Számos, meglehetősen különböző képzet (elgondolás) azonosítására használják.” – írja *Anthony/Reece* (1975, 306.), érzékeltetve a költségfogalom elméleti „lazaságát”, illetve, ha úgy tetszik, rugalmasságát (ugyanígy *Matz/Usry*, 1980, 39.; *Thirlby*, 1981, 138.; *Bull/Lindley/Harvey*, 1990, 29.). Tény, hogy az angolszász szakirodalomban a költségfogalom tartalma sokkal kevésbé egységes és világos, mint a németben. Az alábbiakban előbb az általános költségfogalom meghatározására teszek röviden kísérletet, majd a költségek áramlási kategóriaként történő értelmezésével foglalkozom.

7.4.1. Az általános költségfogalom meghatározása

A meghatározások egy része a költséget olyan erőforrások („resources”) felhasználásaként, feláldozásaként, illetve olyan értékeként definiálja, amelyekről lemondanak egy specifikus cél elérése érdekében (vö. *Anthony/Reece* 1975, 306.; *Liao/Boockholdt*, 1982, 15.; *Chatfield/Neilson*, 1983, 25.; *IMA*, 1991, 26.; *Parker*, 1992, 47.; *Horngren/Foster/Datar* 1994, 26.). A költség eszerint

- az erőforrások használatát, illetve feláldozását méri,
- e mérőszám az egyedi erőforrások különböző mértékegységeit a pénzzel hozza közös nevezőre, s végül
- mindig valamely meghatározott cél viszonylatában értelmezett.

A definíciók másik csoportja – tartalmában hasonlóan – úgy fogalmaz, hogy a költség azon gazdasági erőforrások, illetve vagyoni javak („assets”) értéke, melyeket más erőforrások (javak) megszerzése érdekében feladnak (vö. *Riahi-Belkaoui*, 1981, 110.; *Morarity/Allen*, 1984, 22.; *Siegel/Shim* 1995, 95.; a gazdasági erőforrásoknak, illetve vagyoni javaknak fordított „asset” kifejezés ilyenén értelmezéséhez *Sorter/Horngren*, 1978, 485.). *Cooper/Ijiri* (1983, 131.) megfogalmazásában „a költség javak vagy szolgáltatások megszerzéséhez köthető kiadás vagy pénzeszközök, más vagyontárgyak, tőkeelemek vagy szolgáltatások kihelyezése, illetve kötelezettség vállalása, melyet a megszerzett javak („goods”, LL.), szolgáltatások vagy a veszteségek azonosítanak, a kifizetett, illetve kifizetendő pénzösszeg vagy más vagyontárgy, tőkeelem vagy szolgáltatás piaci értéke, avagy – egyéb szituációkban – más elfogadott értékelési bázis által értékelve”. E definíció kulcsszavai:

- a javak/szolgáltatások megszerzése,
- valamely értékért cserébe,
- mely érték ugyanakkor teljesen nyitott.

Kiemelendő, hogy míg az előző típusnál az erőforrások felhasználásáról szólnak a meghatározások, itt a be-, illetve megszerzés ténye áll a definíciókban.

Az „áldozat” megszerzett, illetve megszerzendő erőforrások feláldozását, a megvalósított cselekvéssel pedig a más lehetőségről (értékekről) való lemondást jelenti. Az utóbbi tételt hangsúlyozó definíciókban a közgazdaságtan „opportunity cost” kategóriája szolgál a költség meghatározásának keretével. *Kam* (1986, 86.) például így ír erről:

„Képzeliük el, hogy az érettségi napján kilépünk a középiskola kapuján, és felteszünk magunknak két kérdést: Mi a *költség* a középiskolai tanulmányaimnak? S aztán: Mi az *értéke* a középiskolai tanulmányaimnak? Tegyük fel azt is, hogy négy éven át tartott az iskola, mely időszak alatt a nyári szünet kivételével nem dolgoztunk. A költségnek és az értéknek különböző fajtái vannak, mint pszichológiai és szellemi, ám a mi fő közelítésünk a közgazdaságtani szemlélet. A tanulmányok költsége mindazon gazdasági jellegű áldozat, amit e négy év alatt hoztunk. A költség a közgazdászok 'opportunity cost' kategóriája, azaz a következő legjobb alternatíva vagy lehetőség, melyet nem valósítottunk meg, illetve feláldoztunk... A költség és az érték között különbség van. A költség áldozatot jelenít meg, míg az érték a jövőbeli hasznokra vonatkozik. Kölcsönös viszonyuk abban fejeződik ki, hogy a költség valamekkora érték megszerzésének reményében merül fel. Minden költség érték abban az értelemben, hogy amit feláldozunk, annak valamennyire vonzónak kell lennie, másképpen, ha értéktelen lenne, nem lenne áldozat... A költség azért bír jelentőséggel számunkra, mert a megszerzett érték nyilvánvaló bizonyossága.”

Coase (1981, 108.), a közgazdász így magyarázza a fogalmat: „...a költségek fogalmát az 'opportunity' vagy 'alternatíva' költség értelemben használom. Valamely tevékenység kivitelezésének (valami megtételének) a költsége azokat a hasznokat tartalmazza, amelyeket akkor érthetünk volna el, ha a konkrét döntésünket nem hozzuk meg. Ha valaki azt mondja, hogy egy cselekvési terv konkrét megvalósítási formája 'nem éri meg', ez csupán azt jelenti, hogy ő valamely más megvalósítást preferál – az egyén monetáris vagy nem monetáris hasznai nagyobbak lesznek, ha nem teszi meg a dolgot. Üzleti problémák megoldásánál a költségek eme koncepciója tűnik az egyetlen használhatónak, mivel egy cselekvési terv azon alternatív megvalósítási módjaira helyezi a figyelmet, amelyek még nyitottak egy üzletember számára...”

Coase kiemeli, hogy a költségek nem szükségszerűen fizetési folyamatok. S ez az a tényállás, ami miatt a hagyományos számvitel költségszámítási szakembereinek költség felfogása szerinte jelentősen eltér a használdozat költség koncepciótól: a számvitelesek módszertanuk bevetésekor teljesítményelőállítási célok elérése érdekében lezajló fizetésekből gondolkodnak. A szerző által hangsúlyozott másik lényeges jellemző az 'opportunity cost' koncepció jövő-irányultsága.

Thirlby (1981, 138-139.) szintén az elméleti közgazdaságtani (az érték szubjektív elméletén alapuló) megközelítés és a számvitel költségfelfogásának – állítása szerint alapvető – különbségét elemzi. Az előbbi esetében magyarázata szerint a költség azon jövőbeli lehetőséggel

értelmezendő, melyet az egyik cselekvési tervet egy másikkal szemben preferáló döntés vetett el. A költség e felfogásban szükségszerűen egy személy magatartásához köthető. A személy néz szembe a lehetőségekkel, majd választ, előnyben részesíti az egyiket a másikhoz képest. „A költség nem azokkal a *dolgokkal – például pénz – egyenlő, melyek egy döntés eredményeképpen meghatározott csatornákon keresztülfolynak*; a költség veszteség, a döntéshozó személy számára azon lehetőség jövődöbeli vagy realizált elvesztése, hogy ezen dolgokat a cselekvési terv egy alternatív megvalósítási módjában használja... A költség ebben az értelemben nem olyasvalami, ami objektíven feltárható, hanem olyan tényező, amely a döntéshozó fejében él, mielőtt a folyamat megkezdődik.”. A számviteli szakember másképp gondolkodik: ő először is a pénzügyi áramlás megfigyelhető („objektív”) folyamatait, másodsor a cserébe megszerzett javak beáramlását és felhasználásának útját rögzíti (vö. *Heymann/Bloom*, 1990; *Parker*, 1992, 47.).²¹

A költségek mibenlétének feltárásához – a német felfogáshoz hasonlóan – alapvetően hozzájárul áramlási jellemzőként történő meghatározásuk. A következő szakaszban ezzel foglalkozom.

7.4.2. A költség mint áramlási (flow) jellemző

A „pénzügyi számvitel” befolyása a költség áramlási jellemzőként történő értelmezésére az angolszász szakirodalomban meghatározó. A költség-számviteli művekben használt alapkifejezések és viszonylatok megfelelnek az általánosan elfogadott számviteli elvek (GAAP) beszámolókra vonatkozó tételeiben foglaltakkal.

A költség („cost”) áramlási jellemzőként történő meghatározásához kulcsfontosságú a folyó ráfordítás („expense”) fogalommal való viszonyának tisztázása. Ehhez az alábbi kategóriarendszer nyújt segítséget (vö. *Horngren/Foster/Datar*, 1994, 37-39.):

- A terminológiában *kapitalizált költségek* névvel jelennek meg azok az értékek, melyeket először értékelt vagyontárgyként („asset”) vesznek számba, majd később folyó ráfordítássá válnak. Két fajtájuk:

²¹ Bár a tradíciók közötti rövid összehasonlításra a 8. fejezetben kerül sor, itt is jelzem: a felhasználandó erőforrások beszerzéséhez kötődő pénzfolyamatokra orientálódó „pagatórikus” és a határhasznokkal dolgozó „értékalapú” költségek közötti különbségtétel két markáns szemlélet formájában tehát az angolszász szakirodalomban is megjelenik.

- Ezen belül *készletezhető költségek* a gyártási anyag és egyéb más termelési erőforrás megszerzésével és átalakításával kapcsolatos költségek;
- *Nem-készletezhető költségek*: valamennyi nem a gyártásban lezajló erőforrás-felhasználás.

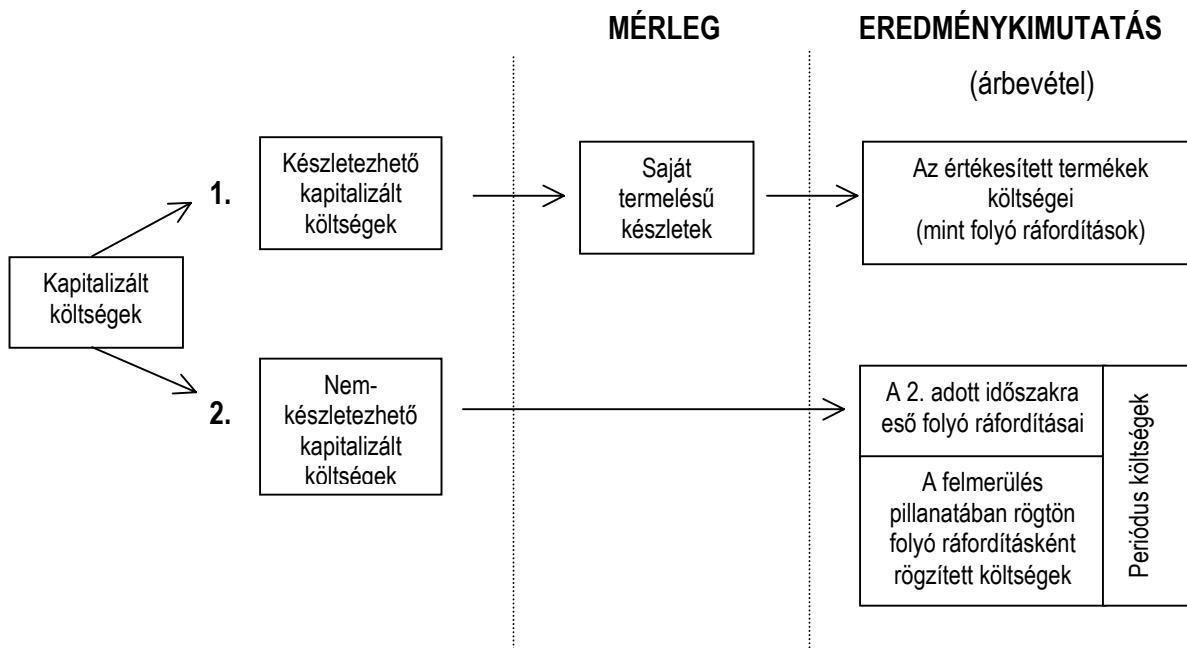
A beszerzett, értékelt javak vagy szolgáltatások egy része eszerint vagyonként (értékkel bíró vagyoni elemként) kerül rögzítésre. Ezek egy része a gyártási tevékenységhez kapcsolódva beépül a saját termelésű készletek értékébe (ezek a kapitalizált készletezhető költségek). Amennyiben a gyártás periódusával egyező időszakban értékesítik is a készleteket, azaz ezáltal árbevétel termelnek, e költség (az értékesített termékek költsége) folyó ráfordítássá válik²². A nem értékesített készletek értéke az értékesítés periódusában lesz folyó ráfordítás. A nem-készletezhető költségekből (azon javak értékéből, amelyek nem a gyártáshoz kapcsolódnak) csak az adott periódusra eső rész lesz folyó ráfordítás, a többi később válik azzá.

- *Periódus költségek*

Itt tüntetnek fel olyan költségeket, melyeket eredetileg kapitalizált költségekként vettek számba (a nem-készletezhető kapitalizált költségek folyó ráfordításai), illetve ide tartoznak a közvetlenül folyó ráfordításként rögzített költségek.

A költségeket az „expired” (azaz „lejárt”, „már-nem”) költségek és az „unexpired” („még le nem járt”, „még tényleg”) költségek kategóriájába is sorolják. A még le nem járt költségek a gazdasági erőforrások (vagyoni elemek), ezek a jövő árbevételének kitermelésére vonatkoznak. A már-nem költségek a folyó ráfordítások, melyek az adott időszak árbevételének előállítására használtattak fel (vö. *Matz/Usry*, 1980, 40.; *Riahi-Belkaoui*, 1981, 110.; *Hongren/Foster/Datar*, 1994, 37-40.) Egy időszak eredménye így az árbevétel és a folyó ráfordítások különbségeként áll elő, ahol ez utóbbi az értékesített termékek költségét és a periódus költségeket tartalmazza:

²² Az értékesített termékek költségei tehát azon egységek összegzett költségét jelentik, melyeket az árbevétel elérése céljából értékesítettek. Ezen okból, illetve, mint hogy az eredménykimutatás negatív eredményösszetevőként folyó ráfordításokat tartalmaz, itt *Morarity/Allen* (1984, 23.) szerint alkalmasabb lenne az „értékesített termékek folyó ráfordításai” kifejezés használata.



3. ábra: Költségek és folyó ráfordítások viszonyának értelmezése az angol irodalomban

Forrás: Hongren/Foster/Datar (1997, 39.) alapján

Bull/Lindley/Harvey (1990, 29.) szerint a számviteli szakemberek gyakran homályosan és pontatlanul használják e kifejezéseket. Keveredéssel valóban gyakran találkozni. A folyó ráfordítások és a költségek általános fogalmait egyes szakirodalmak nem választják el szabatosan és következetesen egymástól. Parker (1992, 115.) például a folyó ráfordításokat „egy szolgáltatás megvásárlása, illetve egy vagyoni elem felhasználása költségének mérőszámaként” határozza meg. Pyle/Larson (1981, 8.) ugyanezt „egy üzleti tevékenység vagy egység működése során adott periódusban felhasznált javak és szolgáltatások értékeként” definiálja. Harrison (1998) a számviteli kifejezéseket „A-tól Z-ig hiánytalanul” meghatározó kézikönyvében nincs is költség címszó; a folyó ráfordítások pedig „azokat a pénzkifizetések jelentik, amelyeket egy számviteli periódusban javak és szolgáltatások megszerzésére fordítottak”. Cooper/Kaplan (1991a, 94.) a költségszámviteli rendszerek működésének taglalása során szinonimaként, felváltva használja a költség (cost) és a folyó ráfordítás (expense) kifejezéseket.

Egy bekezdés erejéig visszatérve fő gondolatmenetemhez: az, hogy egy költségtényezőt mikor nyilvánítunk folyó ráfordításnak (mikor lesz a kapitalizált költségből már-nem költség), sokak szerint egyike a legbonyolultabb problémáknak (vö. *Bierman/Drebin*, 1978, 85.). Azt a módszert, mely alapján az időszaki eredményszámításnál a ráfordítások értéke meghatározható, „matching principle/concept”-nek (azaz az illesztés alapelvének/konceptiójának) nevezik. Eszerint a folyó ráfordításokat – az ok-okozat elvére törekedve – abban az időszakban kell számba venni, amikor a kapcsolódó árbevételeket. Mindez a már leírtak alapján azt jelenti, hogy az első lépcsőben vagyoni elemekként aktivált költségeket a következő lépésben folyó ráfordításokként rögzítjük, mégpedig olyan mértékben, amely jelzi e vagyoni elem értékteremtő potenciáljának az időszaki árbevételek képzésénél „lejáró” (expired), azaz felhasznált részarányát (vö. *Concepts and Standards Research Study Committee*, 1978).

7.5. A cost accounting folyamatának alapelemei és néhány speciális költségfogalma

A költséginformációk előállításának, megjelenítésének és elemzésének eszközét és módját (a korábban megjelölt célokkal és feladatokkal) az angol szakirodalomban a „cost accounting” (tehát a fejezetben költségszámviteli), „cost” (azaz költség) vagy „costing” (a költségeket képző, számító) rendszer jelenti.

A rendszer működésének alapelemeiként *gyűjti*, és különböző *költség objektumokhoz rendeli* a költségeket. A *hozzárendelés* lehet „átírás” („tracing”), azaz közvetlen áterhelés, azon (közvetlen) költségeknél, ahol a felmerülés pillanatában egyértelműen azonosítható a költségobjektum és a mérték, illetve „felosztás” („allocation”) a közvetett költségeknél, ahol ez nem valósulhat meg. *Költség objektum* a céltól függően bármi lehet; a költségszámvitellel elérendő alapvető célkitűzéseknek, így a termékköltségszámításnak és a felelősségi elvű számvitelnek megfelelően például termék, megrendelés, folyamat vagy tevékenység, illetve valamely felelősségi egység (szervezeti egység) is (vö. *Anthony/Reece*, 1975, 307.; *Shah*, 1981, 112.).

A *termékköltségszámításnál* mint az iparvállalatok költségszámvitelének egyik kulcsfolyamatánál az anyag- és esetleg a bérköltségeket közvetlenül a termékekhez rendelik. A gyártási közvetett költségeket hagyományosan kétlépcsős menetben terhelik a termékekre (*Cooper/Kaplan*, 1991a, 94.).

Első körben a költségközpontokon (vagy költséggyűjtőkön) gyűjtik össze az általános költségeket. A végcél, hogy a gyártási költséggyűjtőkön legyen csak költség. Így elképzelhető, hogy az első lépcsőben a gyűjtők egymás között költségeket terhelnek át. Amennyiben szolgáltató (kiszolgáló) egységek egymásnak és gyártási területnek is teljesítenek, *Cooper/Kaplan* (1991a, 97.) szerint a következő technikák alkalmazhatók:

- a közvetlen módszer (amikor a szolgáltatók egymás közötti kapcsolatait figyelmen kívül hagyjuk),
- a step-down módszer (amikor a szolgáltatók egymás közötti kapcsolatainak egy részét figyelmen kívül hagyjuk, oly módon, hogy sorba rendezzük az egységeket, s rendre az első helyen álló költségeit a következőkre osztjuk), illetve a
- kölcsönös összefüggéseket figyelembe vevő módszer (amikor valamennyi kapcsolatot kezelünk egy mátrix segítségével).

Ez az első lépcső a termékekhez való költséghozzárendelés előkészítése mellett az egységek gazdaságossági értékelésére is szolgál.

A második lépcsőben a gyűjtők költségeit a termékekre terhelik. Ehhez meg kell határozni a felosztás alapját, illetve a költségokozót. A gyűjtő költségeinek az alapok tényleges vagy tervezett mennyiségeivel való osztása adja a terhelési rátát. Az egyszerűbb rendszerekben az első lépcsőben egy-két vonatkoztatási alap felhasználásával terhelik át a költségeket. Ami a második lépcsőt illeti, a hagyományos szemlélet itt vagy ugyanazokat a felosztási alapokat használja, mint az első lépcsőnél, vagy esetleg néhányal többet.

A kimenetek mennyisége és jellege alapján a termelő iparvállalatok termékköltségszámítási módszertan-típusai között – egy kontinuum két végpontjaként – az egyedi megrendelés (vagy projekt), illetve a tömegtermelés költségszámítását említhetjük. A két módszer megegyezik alap célkitűzésében, de különbözik megközelítésében és a számítás menetében. *Horngren/Foster/Datar* (1994, 141-142.) alapján az egyedi megrendelés költségeinek kiszámítása a következő főbb lépésekből áll:

- a munkafeladat (megrendelés) mint a választott költség objektum azonosítása;
- a munkafeladat közvetlen költségeinek azonosítása;
- a munkafeladattal kapcsolatos közvetett költséggyűjtők azonosítása;
- a felosztási alapok kiválasztása a gyűjtők közvetett költségeinek munkafeladathoz rendeléséhez;
- az alapok egységére eső közvetett költség kiszámítása és felosztás.

A tömegtermelés költségszámításának alaplépései:

- a kimenet fizikai egységei áramlásának összegzése;
- a kimenet meghatározása egyenértékes egységekben;
- az elszámlolt, félkész termékekre terhelt teljes költség összegzése;
- az egyenértékes egységek költségének kiszámítása;
- a költségek hozzárendelése a kész- és a záró félkésztermékekhez.

A két szélső pont között a szerzők hibrid rendszerekről (pl. a hasonló termékek összevont tételeivel dolgozó ún. műveleti költségszámításról) beszélnek (vö. *Dopuch/Birnberg/Demski*, 1982, 451-467.; *Rayburn*, 1989, 100-150. és 281-294.).

A költségszámítási rendszerekben használt speciális költségfogalmakként a már említetteken kívül a szakirodalomból a következőket tartom kiemelendőnek (*Matz/Usry*, 1980, 43-52.; *Liao/Boockholdt*, 1982, 17-24.; *Moriarty/Allen*, 1984, 23-29.):

- a kimenet mennyiségének változásához vagy egy bizonyos tevékenységhez viszonyítva változó, fix és részben változó (fix és változó elemeket is tartalmazó) költségeket,
- a kimenetekhez fűződő lényegi viszony szerint elsődleges („prime”) költségeket (a közvetlen anyag és a közvetlen bér), illetve átalakító („conversion”) költségeket (a közvetlen bér és a gyártási általános költségek) különíthetünk el;
- egy termelő iparvállalatnál gyártási területeket, ezen belül költség központokat vagy költség gyűjtőket, illetve szolgáltató területeket, illetve mindezek költségeit különböztetik meg;
- a közös („common”) költségek olyan erőforrásokból származnak, melyeket két vagy több perióduson keresztül, illetve több műveletben, több terméknél vagy szolgáltatásnál használnak; a kapcsolódó („join”) költségek akkor merülnek fel, ha egy termék előállítása csak akkor lehetséges, amennyiben párhuzamosan egy vagy több másik terméket is termelnek;
- a standard költség az „elfogadható teljesítmény mérőszáma” (*Decoster/Schafer*, 1982, 164.), melyet a feladat kivitelezéséhez szükségesnek vélt fizikai és szellemi energia, illetve a felhasználandó egyéb erőforrások alapján határoznak meg; fajtáiként az ideális standardot (mi történne, ha valamennyi feltétel teljesülne), a normál (folyamatosan, normál dolgozó által normál körülmények között elérhető) standardot, illetve a várható (a jelenlegi helyzet alapján legvalószínűbbnek tekinthető eredmény alapján képzett) standardot különböztethetik meg (az

effajta költségekkel dolgozó, illetve ezeket a tényleges költségekkel összevető módszer a standard costing);

- a tervezés, illetve az elemzések keretében jelennek meg például az egy felelősségi egység vezetője által kontrollálható és nem kontrollálható (befolyásolható vagy nem befolyásolható) költségek, az inkrementális költségek (a teljes költségek azon változása, melyet az egyik cselekvési tervről a másikra való áttérés eredményez, vö. *Dopuch/Birnberg/Demski*, 1982, 32.), az adott döntés szempontjából releváns, azaz figyelembe veendő költségek stb.

8. fejezet: Németek és angolok – összehasonlítás és kitekintés

A vállalati erőforrás-felhasználás költségei általi leképzésére és elemzésére hivatott rendszerek feltérképezésének céljával a II. részben eddig egymástól függetlenül tárgyaltam a „Kostenrechnung”, illetve a „cost accounting” témáját. A két tradíció között ugyanakkor számos kapcsolódási pont van és volt; hatott egyik a másikra a történeti fejlődés során, szemléletükben és módszereikben tartalmaznak számos hasonló vagy azonos elemet. Ez a fejezet arra hivatott, hogy a főbb hasonlóságokat és lényegesnek tartott különbségeket kiemelje, illetve felvázolja a költségekkel dolgozó rendszerek szakirodalmában mutatkozó tendenciákat.

8.1. A felfogásokban mutatkozó különbségek

Bár a gondolatoknak, módszertanoknak nem szabtak és – különösen manapság – nem szabnak határt a nyelvi-földrajzi határok, a befolyás érdekes módon elsősorban az angolszász területek felől a német tradícióra tűnik erősnek, az ellenirányú hatásokról sokkal bizonytalanabban lehet beszélni. E kijelentést arra a megfigyelésre alapozom, hogy míg a német publikációk

- nem egyszer foglalkoznak behatóan az angolszász fejlődéssel és rendszerekkel (lásd pl. *Herzog* 1989, 1992; *Schoenfeld*, 1992; *Lorson*, 1993),
- feltárják és értelmezik a módszertanaik közötti kapcsolatokat (pl. *Kilger*, 1993; *Schweitzer/Küpper*, 1995),
- szólnak a német felfogásról angolul (*Grochla/Gaugler*, 1990; *Schildbach*, 1997; *Rogalski*, 2000), illetve
- témájuk kifejtésénél általában angol forrásokból is dolgoznak,

addig az angolszász művek igen ritkán tartalmaznak német nyelvű szakirodalomra történő hivatkozást, s kevés esetben szolgálnak a német *Kostenrechnung* jellemzőivel, esetleg összevetéssel. Ennek minden bizonnyal egyik alapvető okát abban kell keresni, hogy az angolszász kutatók ritkán tanulmányozzák a német szakirodalmat német nyelven, míg fordítva ez egyáltalán nem jellemző (azért ellenpéldaként lásd pl. *Keys*, 1999 munkáját).

A Kostenrechnung és a cost accounting összevetése után az alábbi alapvető *szemléletbeli különbségeket* találok fontosnak:

- A német megközelítés hagyományosan érzékenyebbnek mutatkozik az elméletre (lásd „a Kostenrechnung elmélete és modellje”), az angolszász felfogás pragmatikusabbnak tűnik.
- A Kostenrechnung a német felfogásban immár egy évszázada mint a számvitel önálló, a transzformációs folyamatot leképző, szabadon alakítható részrendszere jelenik meg. A cost accounting angolszász felfogásában egyrészt sokkal nagyobb a definíciós sokszínűség/bizonytalanság, másrészt a költségekkel való munka jóval később vált a szakirodalomban kifejezetten vezetői eszközzé.
- A fogalmak, így a költség értelmezésére az angol szakirodalomban meghatározó befolyást gyakorol a GAAP; a költség, a folyó ráfordítás (és a kiadás) kifejezés a cost accounting irodalmában ezzel együtt képlékenyebb, mint a németben.
- Bár az általános költségfogalom megragadásában hasonlóságok mutatkoztak, hangsúlyozott különbségként említhető a német költségfogalom elméleti elkülönülése; „a vezetői döntéstámogatás érdekében való léte”. A speciális költségfogalmak között is találunk szemléletbeli eltéréseket.
- Az angolszász szakirodalom (a hagyományos német megközelítéssel szemben) a cost/management accounting témájának keretében taglalja a befektetési (gazdaságossági) számítások, illetve az egység szintű teljesítményértékelés kérdéseit is, s hajlamosabb e téma örve alatt nem csupán költségekkel foglalkozni.

8.2. A megközelítésekben mutatkozó hasonlóságok

A felfogások közötti *hasonlóságok/egyezőségek* közül részemről a *legfontosabbnak vélt elemek*:

- Mindenek előtt utalok rá, hogy a német „Kostenrechnung” kifejezést angolra az esetek legnagyobb részében a „cost accounting” kifejezéssel fordítják, ami a német szerzők azon álláspontjára utal, miszerint „amit az angolok cost accountingnak neveznek, az van nekünk „Kostenrechnung” címszó alatt”.
- A Kostenrechnung és a cost accounting céljai és feladatai lényegében (az előbb említett pár kivételt leszámítva) valóban megegyeznek.
- Az angolok nem beszélnek költségnem-, költséghely- és költségviselőszámításról mint alrendszerekről, ám célszerű módon ugyanúgy számbavételről, hozzárendelésről és kiértékelésről esik szó az alapvető lépéseket illetően.
- A rendszerek német és angol szakirodalmak által felvázolt *alapjellemzői* lényegükben megegyeznek. A célokkal és feladatokkal, illetve az alapfogalommal foglalkozó pontokban egyaránt hangsúlyoztam: a vezetési szempontokra irányultság megköveteli, hogy a költségek képzése és elemzése cselekvési szabadságot biztosítson felhasználójának, aki e számításokat különböző célokra alkalmazhatja. Ennek megfelelően az angol és német szakirodalomban egyaránt alapvető rendszertulajdonságként jelenik meg az, hogy egy rendszerváltozat milyen *lényegi irányultsággal* bír. Ide kapcsolódva szoktak döntéstámogatás-orientált, valamint magatartásbefolyásolás-orientált rendszerekről szólni. Következő, igen fontos ismertetőjegyként említhető a rendszer *időbeli irányultsága*. Eszerint a múltban ténylegesen felmerült költségekkel, illetve tervezett költségekkel dolgozó rendszereket különböztethetünk meg. (Annak ellenére, hogy kizárólag ténylegesen lezajlott erőforrás-felhasználásokkal dolgozó rendszer néhány erőforrás jellege miatt nem fordul elő, vö. Kilger (1992, 54.).) A tény- és a tervköltségek mellett a szakirodalom szól még normál vagy normalizált költségekről is, jóllehet ezek az időorientáció szempontjából nem jelentenek újabb csoportot: a német tradícióban a múltbeli költségekből – az egyszerűsítés céljából – képzett átlagárát, az angolszász szakirodalomban a tényleges és a tervezett árak és mennyiségek „vegyes” szorzatát jelentik a közvetett költségeknél.

Alapvető kérdés, hogy a rendszer működése során (a fölérendelt céloknak megfelelően) a *költségek mely körét rendelik* adott célobjektumokhoz, illetve a költségviselők egységéhez: valamennyi felmerült, illetve felmerülő költséget, vagy a teljes költség egy részét. A német

szemlélet e tekintetben teljes költség-számításról (Vollkostenrechnung) és részköltség-számításról (Teilkostenrechnung) szól; az utóbbi alatt általában a kizárólag változó vagy a közvetlen költségekkel foglalkozó rendszereket összefoglalva (vö. *Menrad*, 1983; *Schildbach*, 1993; *Kloock/Sieben/Schildbach*, 1999, 64.). A termékköltség-számításban a kimenetekhez (termékekhez, szolgáltatásokhoz) rendelt költségek terjedelme, illetve köre alapján az angol szakirodalom az „absorption/full costing” eljárást (azaz a „mindent elnyelő” vagy teljes költség-számítást) és a „variable/marginal/direct costing” eljárást különbözteti meg. Az előbbinél minden gyártási költség termékköltséggé válik, a nem gyártási költségek a periódus költségek közé kerülnek. Az utóbbinál a fix és változó költségek szétválasztása után csak a változó költségek szerepelnek a termékköltségekben (vö. *Staubus*, 1963; *Fekrat*, 1972; *Christie*, 1979).

A tervköltségekkel dolgozó rendszerek esetében lényeges kérdés, hogy az adott kapacitáskihasználtsági szintre tervezett tervköltségeket a periódus számításai során *illesztik-e a tényleges kapacitáskihasználtsághoz* vagy nem. Az előbbi esetben rugalmas, az utóbbi esetben merev rendszerekről szólnak a szakkönyvek. A hatósugarát illetően a teljes szervezetre irányuló rendszerek mellett egyes eszközök vonatkozhatnak kifejezetten a vállalati működés *meghatározott területeire, illetve funkcióira*, mely tény ez esetben szintén alapjellemezőként szolgál.

A fenti ismertetőjegyek mellett a rendszerek jellemzésére sokszor használják a rövid vagy hosszú távra orientáltságot is.

- Az alapjellemezők egyes megjelenési formáinak kombinációból rendszerváltozatok születnek. Ami e rendszerváltozatokat (a módszertani megközelítéseket) illeti, a német tradíció nagyobb formagazdagságot látszik felmutatni. Ezek tendenciáiról a következő alfejezetben lesz szó.

Végül, összefoglalásképpen az erőforrás-felhasználás leképezésével és elemzésével foglalkozó vezetői rendszerek hagyományos szakirodalmában az alábbi *előfeltevés szintű jellemzőket* találom érvényesnek:

- A hagyományos számviteli szakirodalom által képviselt közelítés szemlélete a jövőre vonatkozóan alapvetően rövid távú, azaz a következő időszakra koncentrál (említettem ugyanakkor, hogy az angolszász irodalom a cost accounting keretében tárgyalja a beruházási számításokat is). A jövő megítélésében nincs bizonytalanság.
- A hagyományos szemlélet funkcionális, s elsősorban a közvetlen értékelőállításra összpontosít.

- Bár az erőforrásfogalom terjedelmét a számviteli szakirodalom meghatározásai sem korlátozzák, a rendszer működésének kibontásakor kiderül: a költségek tekintetében azok kizárólag az érintettek gazdasági jellegű hozzájárulásaival, illetve a jól operacionalizálható, könnyen mérhető erőforrásokkal dolgoznak. A számításokban alapvetően a Gutenberg féle elementáris tényezők jelennek meg, a nem tárgyasult stratégiai erőforrások között említett tényezők többsége nem. Az okok közül feltétlenül kiemelendők a leképzési (módszertani) problémák (ezekre korábban utaltam is); minden bizonnyal meghatározó viszont az is, hogy e rendszereknek a gyakorlatban gazdaságosan és ésszerű keretek között kell működniük, a bonyolultabb kérdések kezelése nem feltétlenül fér kereteik közé.
- Ide kapcsolódik az, hogy az erőforrás felhasználása minden esetben „fogyást”, az érték meghordozó képesség csökkenését jelenti. Az olyan vagyoni elemek, amelyeknek nincs értékcsökkenése vagy mennyiségileg nem apadnak, nem jelennek meg a rendszerben az értékelt erőforrás-felhasználások számbavételekor.
- A felhasználást a rendszer a fizetési folyamatoktól elszakadva, egyetlen időpontba tömöríti. A költség alakulást lineárisnak tekinti. Az egyszerűség és a használhatóság érdekében viszonylag kevés (költséghelyenként/szervezeti egységenként, illetve költséggyűjtőként jellemzően egy) költségbefolyásoló tényezőt feltételez.
- A döntéshozó jellemzően a homo oeconomicus, a gazdasági ember, aki (cél)rationálisan cselekszik, s nyereségmaximalizálásra tör. A lehető legmagasabb nyereség elérése mint fő cél mellé akkor férnek be más célok is, ha az előbbivel összhangba hozhatók.

8.3. Az utóbbi két évtized német és angol szakirodalmi tendenciái

Az előző alfejezetek a szakirodalomban megjelenő alapjellemzők összefoglalásával mintegy állóképet vázoltak fel a vizsgálandó rendszerekről. A cost accounting, illetve a Kostenrechnung szakirodalma ugyanakkor története során a kezdetektől fogva mutatott dinamikát: jellegzetes irányokat, melyek mentén gondolatok csoportosultak. Az alfejezet ilyen tendenciákat jelez, a történeti fejlődés rövid bemutatása után elsősorban a közelmúltra és a jelenre vonatkozóan.

8.3.1. Vázlatok a *Kostenrechnung* és a *cost accounting* történetéből

Az egyetemes változás-fejlődés mellett (illetve ennek keretében) minden nyelvterületnek, illetve országnak megvan a maga szakmatörténete. Az alábbiakban először a német és angolszász történetírást jelenítem meg; a kutatás szempontjából igen lényeges magyar vonatkozásokkal a következő, negyedik fejezetben foglalkozom.

Nyilvánvaló, hogy a *Kostenrechnung*, illetve a *cost accounting* története annak értelmezésétől függ (vö. *Schneider*, 1985, 379-380.):

- A német szakirodalmi összefoglalóban a *Kostenrechnung* fogalmát az uralkodó megközelítés szerint határoztam meg: definíciós jellemzőin, céljain és feladatain túl mindenek előtt önálló kulcsfogalmának, a költségeknek az elemzésével. Amennyiben így, az éves beszámoló elkészítéséhez szükséges számviteli eszközrendszerrel tartalmilag is élesen elkülönítve, a költségeken keresztül ragadjuk meg, úgy története Schmalenbachhal kezdődik, aki az irodalomban úttörőként tett különbséget kiadások, ráfordítások és költségek között. Mint azt a következő alfejezetben bemutattam, az angolszász tradícióban ebben az értelemben nem létezik *Kostenrechnung*.
- Amennyiben e szemlélettől eltávolodunk, a kezdetet azonosíthatjuk a periodikusan ráfordításokkal dolgozó számítások kezdetével, illetve a gazdaságossági kontrollról szóló gondolatok megjelenésével. Ebben az esetben a történet nem is az iparvállalatoknál, hanem a fejedelmi udvarok igazgatásában indul.
- Ha az egyes teljesítményekre vonatkoztatott elszámolásokat helyezzük a vizsgálódás középpontjába, a költségekkel dolgozó rendszer történetének kezdetei a – dokumentációs célú – számvitel kezdeteivel azonosíthatók. Amennyiben az általános költségek felosztása a kiemelt szempont, megint más időpont adódik. Schneider egyébként ettől is eltérő utat választ: mint hogy véleménye szerint a *Kostenrechnung* nyelvhasználatában a költségek arra szolgálnak, hogy egységre vagy periódusra vonatkoztatottan azt számolják el, ami a bruttó jövedelemből (az árbevételből) levonandó, a költségszámítás elméletét egy üzlet (egy cselekvés) tisztajövedelméről szóló gondolatok megjelenésétől eredezteti.

Schweitzer/Wagener (1999) leginkább az első, hagyományos iskolához sorolható megközelítéssel négy fő pontban foglalja össze a *Kostenrechnung* történetét (vö. *Mellerowicz*, 1974, 17.; *Dorn*, 1961 és 1992; *Seicht*, 1993, 21.).

(1) *A kezdetektől a századfordulóig*

A mű a Kostenrechnung problémái tárgyalásának kezdeteit Klipstein 1781-es művére vezeti vissza, melyben a szerző a költséghelyek képzésével és a belső teljesítményszámlálás kérdéseivel is foglalkozott. A szerzők tudósítása szerint Jung-Stilling 1786-os írásában megkülönbözteti az üzemi és a pénzügyi könyvelést, Leuchs 1804-ben a költségnemek rendszerezett bemutatásával szolgál. Az egyre gazdagodó irodalomban elsősorban az egységszintű árképzés kérdései jelennek meg, az időszakra vonatkozó számítások kevésbé; egységes kalkulációs módszertan ugyanakkor még nem létezik.

(2) *A századfordulótól a nemzetiszocializmus kezdetéig*

A huszadik század elejére az irodalomban egyértelműen szétválik a költségekkel és az éves beszámoló elkészítését megalapozó, ráfordításokkal dolgozó számítások rendszere. A Kostenrechnung a tudományos kutatás önálló területeként él; Leitner 1905-ben például már a létező megközelítések rendszerezett összefoglalását adja. A tudományos érdeklődés továbbra is elsősorban az egységre vonatkoztatott számításokra irányul. Az értékelt erőforrás-felhasználások termékekhez történő „okozathű” hozzárendelésén kívül a költséghelyek költségszámítási problémái is elemzés tárgyai. A Kostenrechnung e korszakbeli és későbbi tudományos fejlődéséhez is alapvetően járultak hozzá Schmalenbach munkái. A költségek fogalmának meghatározása, kapacitáskihasználtságtól való függésük bemutatása, a Kostenrechnung mint vezetéstámogató rendszer céljainak azonosítása és működési folyamatainak elemzése egyebek mellett úttörő jelentőségűek voltak. Az időszak hangsúlyos kutatási témáinak elsősorban a szervezeti kérdések, a különböző objektumokhoz történő differenciált költséghozzárendelés, a költségelosztás és az –értékelés tartoztak. A Kostenrechnung egységesüléséhez, valamint iparágspecifikus módszereinek kidolgozásához az irodalmon kívül a szakembereket tömörítő egyesületek és bizottságok is jelentősen hozzájárultak.

(3) *A nemzetiszocializmus időszakában* a Kostenrechnung fejlődését az erős állami befolyás határozta meg. A tudományos munka elsősorban a már létező eljárások összegzésére korlátozódott. A számos rendelet és irányelv – mely a központi gazdálkodás eszközévé igyekezett tenni a költségszámítást – ugyanakkor a terminológia és a módszerek további egységesüléséhez, illetve elterjedéséhez vezetett.

- (4) *1945 után* az elmélet és gyakorlat is új lendületet kapott. Az állami rendeletek jó részét eltörölték, maradék hányaduk az állami intézményekben érvényben maradt. A Kostenrechnung a publikációkban a vezetői döntéstámogatás, a leképzés, a tervezés és az irányítás elsőrendű eszközévé vált. Az utóbbi ötven esztendő különböző célkitűzések elérésére számtalan koncepciót és módszertant termelt ki. Ebben jelentős szerepe volt a nyolcvanas évek második felében felerősödő kritikai hullámnak. Az „eredeti német” eljárások léte mellett kiemelendő a nemzetközi, elsősorban az angolszász, illetve távol-keleti szaktradíció hatása a német költségszámítás irodalmára.

A korábbi elemzés rámutatott, hogy a cost accounting, illetve a vezetői számvitelhez fűződő viszonyának meghatározása az *angolszász szakirodalomban* korántsem egységes. E tény megmutatkozik a *történeti írásokban* is. A szemléletbeli mellett a módszertani különbségek eredményeképpen az angol nyelvű történeti irodalomban is több különböző, az adott szerzők világlátását tükröző, egymással sok szempontból szembenálló iskolája (elmélete, megközelítése) létezik.

Az alábbiakban Loft (1995) alapján négy ilyen iskolát mutatok be vázlatosan.²³

(1) *A hagyományos történelemszemlélet és ennek neoklasszikusok általi felülvizsgálata*

A *hagyományos szemlélethez* sorolható szerzők a számviteli technikák fejlődésére összpontosítottak. Műveik szerint a XIX. század legvégét megelőzően a cost accounting eljárásai a közvetlen anyag és bérköltségek bázisán a késztermékek költségének megállapítására koncentráltak; ugyanakkor egyszerűek, kidolgozatlanok, rendszertelenek voltak, s nem kapcsolódtak szervesen a könyvelésbe. Áttörést Nagy-Britanniában a század utolsó éveit hozták; a gazdasági válság, a túlélésre összpontosítás kritikussá tette a költségek ismeretét és elemzését. Megindult az általános költségek vizsgálata, a költségelszámolás a számvitel integrált részévé vált. A vezető szerepet a britektől a XX. század elején az Egyesült Államok vette át, ahol az eddigi módszertanok továbbgondolása mellett újakat is kifejlesztettek. A költségelszámvitel iránti igény módosulását követte a cost accounting rendszerek fejlődése. Garner (1954, 1.) ugyanakkor a fejlődést bemutató munkáját 1925-nél befejezi, mert úgy véli, számos ok miatt figyelmen kívül kell hagynia az elkövetkező évek műveinek jelentős részét:

²³ Loft a management accounting, azaz a vezetői számvitel történetéről írt. Én összefoglalóját a cost accountingra is vonatkoztatom, a fogalmak értelmezési lehetőségeibe e ponton már nem mélyedve el.

- először is véleménye szerint nagyon kevés originális hozzájárulás született azokban a témákban, melyeket ő feldolgoz;
- másodsor, állítja, hangsúlyeltolódás tapasztalható az első világháború után: a tényleges költségek meghatározására („actual costing”) kevesebb figyelem esett, helyette inkább a standard költségek és a kapcsolódó problémák kerültek előtérbe;
- harmadszor szerinte nagyon nehéz, ha éppen nem lehetetlen gondosan értékelni és a helyes történelmi perspektívába helyezni azokat az írásokat, amelyeknek a tárgyalandó problémák mindegyike tárgyuk.

Garner (1954) többi, hagyományos szemléletű társához hasonlóan publikált irodalmi források alapján dolgozta fel a cost accounting történetét. A *neoklasszikusok* szintén a technikák fejlődését kutatják, a hagyományos szerzőkkel szemben viszont részletes esettanulmányokra, archivált cégadatokra építenek, s a gyakorlat tanulmányozása alapján azt állítják, hogy a költségszámvitel a XIX. század végénél több, mint egy évszázaddal korábban kezdte szolgálni a vezetést, a döntéshozatalt.

(2) *A Johnson és Kaplan iskola*

A cost accounting történeti szemléletére nagy hatást gyakoroltak *Chandler* (1962) és *Chandler* (1977) művei. Szerinte a „modern” cost accounting az USA-ban a XIX. század közepén, a vasutak, valamint a nagy vegyi és acélművek felvirágzásával született meg. A környezetet kevés piaci szereplő, a szervezeteket a növekvő méret és a termelési folyamat komplexitása jellemezte; költséginformációkra volt szükség az árképzéshez, az üzleti területek teljesítményének értékeléséhez és tevékenységük összehangolásához egyaránt.

Johnson/Kaplan (1987a) a vezetői számvitel, s benne a cost accounting kezdeteire vonatkozóan lényegében a neoklasszikus választ adja, ám ezzel szemben – a tranzakciós költségelmélet által erősen befolyásolva – a rendszer hatékonysági és kontroll funkcióira koncentrálnak. A kettős könyvvitel eszerint nem adott világos és kimerítő választ a „Mennyire hatékony a termelés/a feladatok kivitelezése/a folyamat?” kérdésre; a cost accounting azonban egyre bővülő eszköztárral igen. Szemléletükben kiemelendő, hogy a vállalatot tágabb környezetébe ágyazva vizsgálják. A terület felvirágzásának szerintük is kritikus feltétele volt a vállalatok növekedése, de az előbbi mégsem pusztán mellékterméke, sokkal inkább elősegítője volt az utóbbi folyamatnak. A költséginformációk segítségével a készletértékelés mellett elemezhető volt a tevékenységek potenciális hatékonysága, e potenciálnak a tényleges értékekkel való összevetése, megvalósulhatott a kerettervezés és a

teljesítményértékelés, ezáltal a szervezet jövedelmezősége növelésének jelentős támogatása. Johnson és Kaplan ugyanakkor úgy véli, hogy már 1925-ben a terület valamennyi, a '80-as évek derekán használt gyakorlati eleme ismert volt. Aztán a módszertani fejlődés megrekedt. A szerzők szerint az iparvállalatok cost accounting funkciója a húszas éveket követően egyre inkább nélkülözte a költségek menedzselését, elemző vizsgálatát és hosszú távú alakításának szándékát, s mind jobban az éves beszámoló által igényelt készletértékek meghatározására összpontosított. A szerzők üzenete: ha a vállalatok el akarják kerülni a „kihalást”, változtatniuk kell vezetői számviteli szemléletükön, visszatérve a „rég jó alapelvekhez”(vö. *Kaplan*, 1984; *Johnson/Kaplan* 1987b). E szemléletet nem csupán e két kutató képviselte, illetve képviseli; számos szerző tekinthető az iskola tagjának azzal, hogy a környezeti változásokhoz alkalmazkodni nem tudó vállalatok elaggott költség-számvitelét kritizálta, s látta ebben a versenyképesség elvesztésének alapvető okát. Másrészt többek között pontosan Johnson és Kaplan előző másfél évtizedes szakmai tevékenysége és publikációi igazolják a kívánt „megújulás” elindulását (minderről a következő pontban bővebben is szó esik).

(3) *A munkafolyamat (Labour process) megközelítés*

Érdekesképp a fenti iskolákon kívül hadd említsek meg még két felfogást. A Labour process iskola híveinek meggyőződése, hogy egy cost accounting rendszer nem a termelés hatékonyabbá tételének semleges eszköze. Szerintük e rendszerek funkciója sokkal inkább a munkavállaló tőke általi kihasználásának, illetve kontrolljának elősegítése. A módszertani fejlődést ebből következően úgy fogják fel, mint a munkafolyamat feletti kontroll sémái változásainak egy aspektusát, a mindenkor módosulások pedig ennek alapján a hatalomra, s nem a hatékonyság javítására irányultak. A költségekről szóló tudás: az alárendelés, a fegyelmezés, az ellenőrzés eszköze. A kapitalisták a nagyvállalatokat nem azért működtetik, mert azok – a tranzakciós költség elmélet, illetve Johnson és Kaplan felfogása szerint is – hatékonyabbak a piaci koordinációnál, hanem mert a költséges működés árán is a lehető legteljesebben kontrollálni kívánják a munkafolyamatot.

(4) *A Foucault iskola*

Michel Foucault nem írt közvetlenül a számvitel történetéről, szemléletmódját azonban sokan alkalmazták a cost accounting történeti elemzésében. Foucault szerint a XIX. század végétől jellemző a társadalmi életre a fegyelmi („disciplinary”) intézmények megjelenése. A vállalat is ilyen;

benne az emberek különböző kategóriákba (pl. funkciók) rendezve tevékenykednek, megfigyelhetők, s amennyiben nem tartják be a szabályokat, fegyelmező technikákkal büntethetők. A cost accounting is tekinthető az egyénekre vonatkozóan felügyeleti és kontroll technikának. Története az ipari társadalom központi fegyelmező eszközei egyikének történelme.

8.3.2. A nyolcvanas évek módszertani kritikája

Kritikai irodalommal minden szervesen fejlődő terület bír; éppen e kritika teremti meg az alapkérdések folyamatos újragondolásának, valamint a módszertani továbblépésnek az alapját és irányait. A Kostenrechnung, illetve cost accounting történetére is igaz ez, mint jeleztem, eltérő felfogásokban, különböző időszakokban pedig eltérő intenzitással. A nyolcvanas évektől mind az angol, mind a német nyelvű irodalomban megfigyelhető egy a környezeti változások miatt fellépő, módszertani elégtelenséget hangsúlyozó erősebb kritikai vonulat, melyek számos ponton össze is kapcsolódtak. E pontban e kritika alapelemeit és a javasolt módszertani kiutakat vázolom fel röviden.

A megváltozott környezeti feltételek miatt az uralkodó szemlélet és az alkalmazott cost accounting módszerek²⁴ alkalmatlanságát szórványosan korábban is, kiterjedten a nyolcvanas évek első harmadától kezdte hangsúlyozni az *angol szakirodalom*. Sok szerző arról számol be, hogy tanácsadói munkájuk során számos példáját látják a „rosszul” működő cost accounting rendszereknek. A kiöregedett megoldások helyébe gondosan tervezett új rendszereket javasolnak, melyek például párhuzamosan működtetett teljes- és rész költségszámítással dolgoznak, pontosabb termék költségeket számolnak, standardizálnak, kiemelten foglalkoznak az általános költségekkel, a fix és változó költségek szétválasztásán keresztül a költségkontrollal, az eltéréselemzéssel. *Howell/Soucy* (1987) az értékelőállítás kontextusának hat olyan változási irányát rögzíti, mely meghatározó az erőforrás-felhasználás mérésére, értékelésére, a költségek számítására vonatkozóan, s az eddig használatos módszerek leváltására szólít. Ezek a magasabb minőségre törekvés, az alacsonyabb raktárkészletek, a rugalmas termelési rendszerek, az automatizálás, a speciális szakértelemmel bíró, decentralizált szervezetben dolgozó termelési munkatársak, illetve az információ hatékony felhasználása.

²⁴ Egyszerű „absorption costing” vagy „direct costing”, illetve „standard costing” rendszerek.

„Manapság gyakran publikált tény, hogy sok vállalat cost accounting rendszere nem teljesíti hivatását: inkorrekt termékköltség-információkat szállít a vezetőknek, irreleváns költséginformációkkal árasztja el őket, vagy nem méri azon dolgokat, amik valóban számítanak”- kezdi sokat hivatkozott írását *Cooper* (1989c, 77.). Ezek után címszavakban összefoglalva megadja, mikor kell egy vállalatnak új rendszeren gondolkodnia. Ami a környezetet illeti, szerinte, ha megnőtt az automatizáltság mértéke, változások következtek be a támogató funkciók használatában, leegyszerűsödtek a termelési folyamatok, éleződött a verseny, dereguláció zajlott le a piacon, technológiai fejlesztések valósultak meg a szervezetben vagy változások álltak be a stratégiában és a magatartási célkitűzésekben, a rendszer elavulttá válhat.

„Hogy mi a leggyakoribb beszédtema manapság a számvitel háza táján? Az a tény, hogy a technológia mind magasabb szintje a termelési folyamatban elavulttá teszi a hagyományos cost accounting rendszereket... Az automatizáltság magas foka az új folyamatokban megváltoztatja azt az előállítási utat, s következésképpen a termékek költségszerkezetét is. A cost accounting rendszereket tovább kell fejleszteni ahhoz, hogy számba vehessék a termékköltségeket ebben a gyorsan változó környezetben.”– emeli ki *Brunton* (1988, 22.) is az igazodás szükségességét. *Turney/Anderson* (1989, 38.) szerint a jelen számviteli rendszerei olyanok, mint az '50-es évek végének Cadillacjai. Ezek az akkor nagyon kelendő autók „a siker szimbólumai voltak, s a kiválóság standardjainak számítottak az USA iparában. Egyértelműen kielégítették az akkori idők fogyasztójának igényeit. Harminc év alatt viszont nagy változás zajlott le a versenykörnyezetben... manapság a Cadillacok ízléstelennek és eltúlzottnak tűnnek” (vö. *Peavey*, 1990).

A módszerek elégtelenségét a megváltozott költségszerkezetre, az általános költségek magas arányára visszavezető korabeli írások gyakran indulnak ki *Miller/Vollmann* (1985) cikkéből, akik empirikus elemzéssel a háttérben hívták fel a figyelmet rá: az általános költségek témája (illetve ennek feszegetése) nem divatjelenség – az USA-ban több mint száz éve nő szakadatlanul arányuk a nettó termelési értékhez, illetve az összköltséghez viszonyítva. *Kaplan* (1988) ugyanakkor hangsúlyozza: a rendszerek elégtelensége abból is adódik, hogy a törvényi előírásoknak való megfelelés érdekében a készletértékelés korrekt kivitelezésére építették ki őket, sem időben, sem tartalmilag nem szállítanak kielégítő információkat a vállalatvezetésnek. A rendszerek kísérletező átalakítói ugyanakkor általában nem ismerik fel, hogy azoknak három különböző feladatot kell ellátniuk, ezek pedig a készletértékelés mellett az üzemmenet kontrollja és a termékköltségszámítás.

Egy cost accounting rendszer sokféle feladatából adódó elvárásokat pedig egyetlen rendszer nem tudja kielégíteni. A különböző célokra és különböző érintetteknek történő információfeldolgozás speciális fejlesztéseket kíván.

Drucker (1990) a korszak rendszer-problémáit négy pontban csoportosítja. Szerinte alapvető elégtelenség, hogy a rendszerek szellemiségükben a '40-es évek adottságain alapulnak, amikor a közvetlen bérek az anyag nélküli termelési költségek 80%-át is elérték. A '90-es évek iparvállalatainál ezzel szemben ez az arány maximum 25%, s mégis, a működés alaplogikája a közvetlen költségekre irányul (vö. *Cooper/Kaplan* 1988a; *Brimson*, 1989, 47.). Gond továbbá az, hogy a rendszerek egy megváltoztatott termelési eljárás hasznát általában a (bér)költség megtakarításon mérik le. Még problémásabb *Drucker* szerint a hagyományos cost accounting azon jellemzője, hogy úgy működik, mint egy napóra, azaz csak a termelés költségeit méri, a nem-termelését kevésbé. Végül hiba, hogy a vállalatot környezetétől elszigetelt egységnek tekinti. *Lammert/Ehram* (1987) a fentiekhez hasonló problémákon túl az emberi tényezőt tartja a rendszerek elégtelensége valódi okának, a szellemiség és hozzáállás megváltoztatását pedig a legnagyobb kihívásnak. Írásukban a cost accounting rendszereket az egyesült államokbeli vállalatok versenyképességének legnagyobb akadályaként tüntetik fel. „Legyen merszünk kimondani, hogy a (jelenleg használt, LL.) cost accounting többé már nem érvényes... észre kell vennünk, hogy a probléma nem a lombozatban, hanem a gyökereknél van” (*Lammert/Ehram*, 1987, 18.).

Johnson/Kaplan (1987b, 22.) szerint a vezetőket kiszolgáló számviteli rendszert az államnak és egyéb intézményeknek készítendő pénzügyi-számviteli beszámolók eljárásai, időszemlélete és működési ciklusai határozzák meg. Túl késői, túl aggregált és torz információkat szolgáltat a vezetői döntéshozatalhoz. „A ma vezetői számviteli rendszerei a vezető figyelmét hibás irányba terelik. Nem szolgáltatják a mérőeszközök olyan releváns tárát, melyek helyesen jelenítenék meg a szervezet technológiáját, termékeit, folyamatait és versenykörnyezetét.” A szervezetek cost accounting módszereik tekintetében leragadtak a '20-as évek szintjén. A szerzők ugyanakkor felteszik a kérdést: miként lehet az, hogy az egyetemi kutatók nem figyeltek fel a rendszerek növekvő alkalmatlanságára, illetve miért nem játszottak aktívabb és kezdeményezőbb szerepet a megújításban? Szerintük a kutatók túl egyszerű modelleket alkalmaztak, ráadásul nem próbálták meg ezeket a valóság komplex vállalataiban. A tudományos irodalom „elegáns és természetellenes” megközelítésekkel szolgált, egyetlen terméket vagy folyamatot elemezve, a szervezetek pedig szenvedtek ezen, a tényleges működési feltételektől távol álló eljárásokkal. „A kihívás és a lehetőség a ma szervezetei számára

egyértelmű. A vezetői számviteli rendszereket a működés és a stratégia támogatására lehet és kell létrehozni. A technológia rendelkezésre áll ahhoz, hogy a maiakhoz képest gyökeresen más rendszereket állítsanak hadrendbe. Ami hiányzik: a tudás. Ám e tudás megszülethet a kísérletezés és a kommunikáció nyomán. A száz éve, a scientific management mozgalom indulásakor jellemző innovatív szellemet az új koncepciók kifejlesztéséért elkötelezett kreatív menedzserek és tudományos kutatók újra életre kelthetik...” (*Johnson/Kaplan 1987b, 30.;* vö. *Kaplan, 1985*).

A szellem kiszabadítására, illetve a módszertani megújulás motorjának szerepére többek között az 1972-ben amerikai és európai szervezetek részvételével alakult Computer Aided Manufacturing – International (CAM-I) Incorporation nevű közhasznú társaság volt hivatott. A szervezet, melynek alapvető célja, hogy hozzájáruljon az új technológiák bevetésével járó hatások kutatásához, eljárásokat dolgozzon ki, illetve biztosítsa a kidolgozott javaslatok és megoldások gyakorlatorientáltságát és praktikusságát, 1989-ben 65 neves iparvállalatot, könyvvizsgáló és tanácsadó céget, elismert egyetemet (USA, Európa, Japán, Ausztrália) és kormányzati intézményt fogott keretbe. Összesen kilenc kutatási projekt futott, ezek egyike volt a „Cost Management System”-ként jelölt program, azzal a célkitűzéssel, hogy nemzetközi fórumot teremtsen a szakértők számára gondolataik, ötleteik és tapasztalataik megosztására, hogy definiálja a költségmenedzsment szerepét egy modern környezetben, illetve az újfajta követelményeknek eleget tevő eljárásokat dolgozzon ki (*Berliner/Brimson, 1988, vii;* vö. *Williams, 1989; Lorson, 1993, 229.*).

A konzorcium a projekt három fázisát határozta meg:

- I. fázis (1986): Koncepcióteremtés

E szakasz végeredményeként egy - az USA-beli Nemzeti Számviteli Társasággal közösen írott - helyzetfelmérő tanulmány jelent meg a gyakorlat cost accounting rendszereiről, illetve a kifejlesztendő új koncepcióról.

- II. fázis (1987): Rendszerépítés

E fázis célja az volt, hogy a szponzor vállalatokat ellássa az I. szakaszban meghatározott rendszertervekkel. Kulcselemekként olyan fogalmak tűntek fel, mint például a „nem értékteremtő költségek”, a „tevékenység költségei” és „költségokozók”, a „technológiai számvitel”, a „target costing” stb. Rendszermodulokat dolgoztak ki, értelmezték ezek szerepét és kapcsolatait.

- III. fázis (1988): Implementáció

Az utolsó szakasz az előző fázis eredményei gyakorlati átültetésének előkészítését, pilot projektek kivitelezését, a tapasztalatok közzétételét szolgálta. Ezeken keresztül ugyanakkor az új kutatási irányokra is felhívta a figyelmet.

A koncepcióalkotás lényegét összesíti a *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing* című könyv (*Berliner/Brimson*, 1988). A tanulmány egy modern költségmenedzsment rendszerre érvényes kulcskritériumokként rögzíti a nem termelő tevékenységek költségeinek feltárását és megszüntetését, a termékköltségszámításban a bérpótlékolásos módszer helyett az okozati elv erősebb érvényesítését, a tevékenység-alapú számvitelt (*activity accounting*), a költségkeretek mellett piacorientált célköltség-előirányzatok (*target costs*) meghatározását (*Berliner/Brimson*, 1988, 3-10.). Az új költség menedzsment rendszer (*cost management system*) szándékai szerint meghatározza a tevékenységekhez felhasznált erőforrásokat, illetve költségeket; a tevékenységek hatékonyságát és eredményességét, azonosítja és értékeli a racionalizálási potenciált, igyekezvén alkalmazkodni a változó gyártási technológiákkal jellemzett gyártási környezethez. A rendszer elsődleges célja a teljesítményelőállításához felhasznált költségek meghatározása; ehhez kapcsolódva a termékköltség-kalkuláció, az árkalkuláció, a termék életciklus-számítás, illetve a termékköltségek improduktív elemeinek azonosítása (*Berliner/Brimson*, 1988, 18.). A koncepció számos tekintetben a német hagyományos *Kostenrechnung* jellemzőinek érvényesítését szorgalmazza (homogén költséghelyek, illetve több költséghely kialakítása, az ún. rugalmas tervköltségszámításnak megfelelő rendszerelemek stb.).

Mint azt a fentiekben is kiemeltem, az angol publikációkban több névvel (úgy mint *activity(-)based costing/activity accounting*) is megjelenő, magyarul tevékenység alapú költségszámításnak/költség-számvitelnek/költségelemzésnek fordított rendszerváltozat jelentős szerepet játszott az újonnan javasolt eljárások között. Bár valójában az első gyakorlati alkalmazások, illetve kapcsolódó publikációk már a század negyvenes éveiben megjelentek (*Lorson*, 1993, 227-229.; *Greverner*, 1994, 21-23.), a szakirodalomban a nyolcvanas évek utolsó harmadától bontakozott ki igazán. Az eleinte – az általános költségek tevékenységelemzésen alapuló, a termékek által igénybe vett tevékenységeken keresztül történő költségviselőre terhelése révén – alapvetően a termékköltségszámítás megújítására hivatottnak vélt eljárás az évek során egyre inkább a folyamatmenedzsment, a hosszú távú költségbefolyásolás, a költségstruktúra, illetve az általános költségek célszerű alakításának eszköze lett. (Az ABC alapjaihoz lásd pl. *Johnson*, 1988; *Drury*,

1989; Cooper, 1988a, 1988b, 1989a, 1989b, 1990a, 1990b, 1992; Cooper/Kaplan, 1988b, 1991a, 1992; MacArthur, 1992; Babad/Balachandran, 1993; Bromwich, 1993; fejlődésének, kibontakozásának történetéhez pl. Romano, 1988; Troxel/Weber, 1990; Johnson 1991; King, 1991; Johnson 1992; a termékköltségszámítási közelítés költségmenedzsment filozófiává válásához pl. Cooper/Kaplan/Maisel/Morrissey/Oeim, 1992; Turney, 1992; Wiersema, 1995; Cooper, 1996; Kaplan/Cooper, 1998; kritikájához pl. Ferrara, 1990; Horngren, 1992; Johnson, 1992; Kaplan, 1992; Shank/Govindarajan, 1993, 181-185.; Landry/Wood/Lindquist, 1997; a gyakorlati alkalmazás tapasztalatairól pl. Estrin/Kantor/Albers, 1994; Swenson/Flesher, 1996; Krumwiede, 1998). Az ABC mellett az előző évtizedben az angolszász szakirodalom a – tárgyi eszközök időalapú leírási módszereinek leváltását megcélzó – „technology accounting” eljárást (vö. pl. Brimson, 1989), a – termékek teljes élettartama alatt felmerülő költségeit szem előtt tartó – „life-cycle accounting/costing” módszertanát (vö. pl. Peavey, 1990), illetve általában a hosszú távú költségmenedzsment és a stratégiai szemlélet előtérbe helyezését javasolta, illetve javasolja (vö. pl. Kaplan/Cooper, 1998).

A német szakirodalomban a nyolcvanas évek második felétől szintén erősödött a kritikai szemléletét, jóllehet a német módszertani fejlődés addig egyértelműen kiegyensúlyozottabbnak bizonyult, s gazdagabb és érettebb eredménnyel szolgált, mint az angol. Ennek ellenére (nem utolsósorban az angol publikációk nyomán, illetve a vállalatok környezeti feltételeinek egyezőségére építve) számos mű hangsúlyozta a megújulás szükségességét. Weber (1989, 31.) erről így ír: „A különböző új fejlesztésekkel teli ötvenes évek lelkesedése elszállt, a továbbgondolkodásra indító kezdeményezések gyérek és/vagy manapság még csak a kezdeteknél tartanak... a 'modern eljárások' címkével ellátott számos új mű képtelen a holtpontról kimozdítani és beindítani a fejlődést.”. Weber szerint a kínált rendszerek magas költséggel, bonyolultan és átláthatatlanul működnek, nem igazodnak – szolgáltatóként – a szervezet funkcióinak igényeihez, a módszertani korlátok miatt nem eléggé vezetésorientáltak, illetve – pl. a logisztikára vagy az igazgatási feladatokra – nem specializáltak. Gruber (1989, 114.) a módszertani korlátok kapcsán hangsúlyozza, hogy bár „az általános költségek hozzárendelése mögött oly sok fáradozás, tapasztalat, rugalmasság és jó szándék bújk meg, alapjában véve, végső soron mégis egy önkényes cselekedetről van szó”. Mindez pedig megítélése szerint azzal a következménnyel jár, hogy az egyes döntéseknél a Kostenrechnung által rendelkezésre bocsátott standard információkat nem lehet biztonsággal használni. A bizonytalanság pedig csak fokozódik, ha például a tervezési horizontot több évre toljuk,

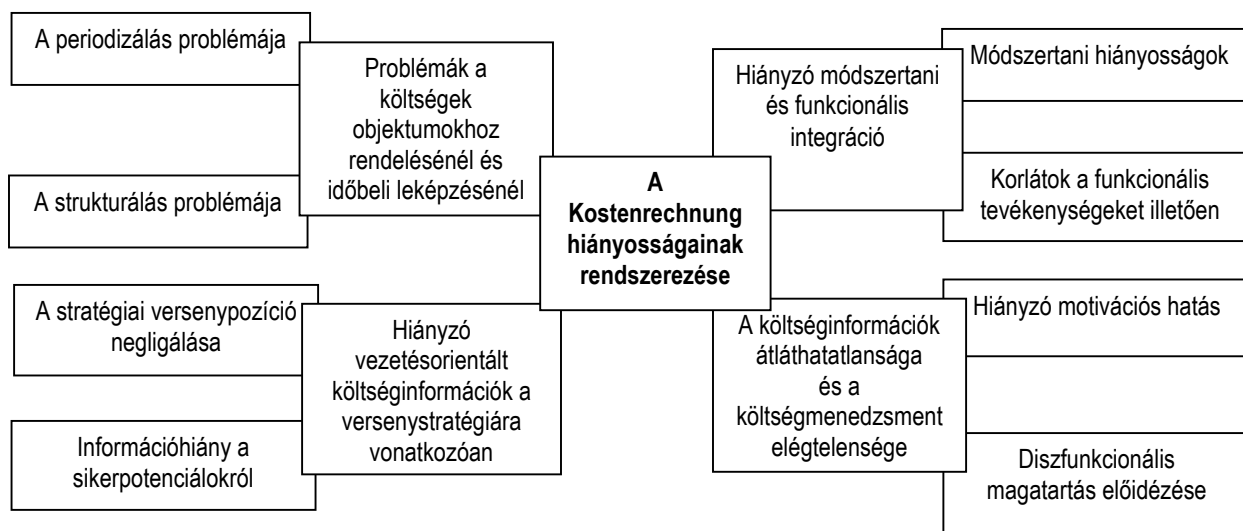
a struktúrákat és peremfeltételeket megváltoztatva számolunk. Ráadásul szerinte a rendszerek túlzottan a monetáris mércékre építenek. *Horváth/Gassert/Solaro* (1991, 71.) szerint a rendszer arra hivatott, hogy a stratégiaalkotás és –megvalósítás információs eszközévé fejlődjön; a költségszámítás azonban e kihívásra még sincs felkészítve. Hangsúlyozzák, hogy az a század első harmadában, az akkori piaci és termelési körülményekre született, emiatt elhanyagolja az értéklánc termelésen kívüli elemeit, merev – nem automatizált és rugalmas – termelési szituációt feltételez, az indirekt termelési területek kiesnek látóköréből, a vezetői döntéstámogató feladatokat pedig operatív, és nem stratégiai szemléletben közelíti. Szerintük a „klasszikus” költségszámítás nem képes a vállalati működés megfelelő leképzésére (vö. *Horváth*, 1990, 175-193.). *Welge/Amshoff* (1997, 62-67.) hasonlóan érvel, amikor azt állítja: a hagyományos *Kostenrechnung* problémája, hogy

- alapvetően a termelési eljárásokra orientált, a közvetlen költségek pontos számbavételére és elemzésére orientált, melynek a megváltozott költségszerkezet miatt kevés értelme van;
- befelé, ezen belül is elsősorban a termelésre és a termékre irányuló, a piactól független rendszer; a funkciókat és szervezeteket átfogó folyamatokat figyelmen kívül hagyva, az értéklánc egyetlen elemére, a termelésre összpontosít;
- nem az információigényeket szem előtt tartva, hanem önkényesen információkat nyújtva működik;
- stratégiaidegen és rövid távban gondolkodik, azaz nem támogatja kielégítő költséginformációkkal a stratégiaalkotást és a sikerpotenciálok megteremtését, a stratégia implementálását és kontrollját;
- struktúraorientált, tehát alapvetően a meglévő helyzetre és feltételekre (termelési program és eljárások, szervezeti struktúra) épít; statikus kontextust feltételez.

Kai (1993, 65.) szerint „ha az amerikai vezetői számvitel és a német *Kostenrechnung* közvetlenül nem is hasonlítható össze – mint hogy különböző feltételekből indulnak ki –, a német *Kostenrechnung*ra is elmondható, hogy az aktuális követelményeket jelenleg nem elégíti ki.”. Szerinte, bár az elmélet folyamatosan azon dolgozik, hogy a meglévő rendszereket a gyakorlat igényeihez illessze, ennek ellenére a radikálisan megváltozott környezeti feltételek következtében az eljárások folyamatosan a kritika kereszttüzeiben állnak. *Schneider* (1991) a költségszámítást egyenesen a controlling csődje okának tartja. Indokokként a kalkulatórikus költségekkel dolgozó elavult költségnemszámítást, a célszerűtlen, teljes költség-alapon működő költséghelyi számítást és az ellentmondásos belső teljesítményszámítást nevezi meg.

A megváltozott körülményeknek a költségek meghatározására és elemzésére gyakorolt hatásaival számos mű igen alaposan foglalkozik. *Sieewart/Raas* (1991) például könyvében az új termelési technológiák, az automatizálás, a rugalmas termelési rendszerek, a számítógéppel támogatott tervezés, gyártás és minőségellenőrzés, illetve az (informatika által) integrált termelés hatásait vizsgálja. A *Kostenrechnung* mint leképző eszköz a szerzők szerint új célok felé kell, hogy irányuljon egy megváltozott döntési térben. A rendszer ugyanakkor maga is a technológiai változások tárgya. *Raas* (1989, 246-248.), aki disszertációját szentelte a témának, az automatizálás, a rugalmasság és az integráció termékelőállításban megmutatkozó hatásaihoz tételesen rendeli a számvitel problémáit, s a továbbfejlesztés szükséges irányait (szintén kiterjedtebb elemzést találunk pl. *Kaiser*, 1991; *Burger*, 1992; *Lorson*, 1993 publikációiban).

Mussnig (1996) műve teljes egészében a hagyományos módszertanokkal szembeni kritikák rendszerezésével, illetve a „kitörési irányok” megadásával foglalkozik. A költségszámítás problémáit a szerző a 4. ábra szerint összegzi:



4. ábra: A hagyományos Kostenrechnung hiányosságai Mussnig szerint

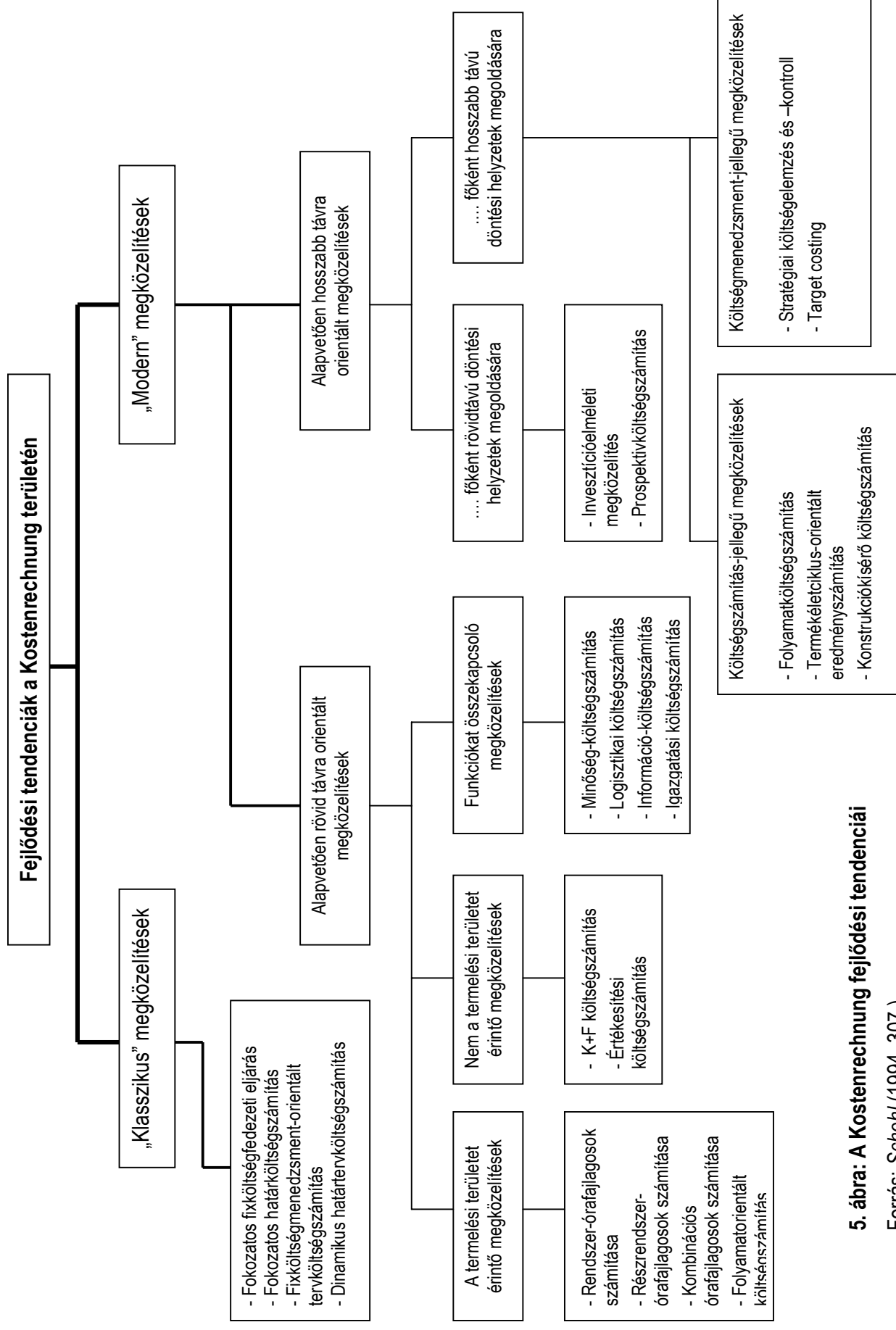
Forrás: *Mussnig* (1996, 49.)

A kritikai szakirodalom a vélt hiányosságok nagy részét a kontextusbeli változások hatásainak eredményeképpen beálló vállalati költség szerkezet-változásokkal hozza összefüggésbe. *Schehl* (1994, 100.) ugyanakkor rávilágít, hogy bár „majd minden, a belső információrendszerrel valamilyen formában foglalkozó publikáció utal az utóbbi évek mélyreható, alapvető és erőteljes költség szerkezet-eltolódásaira”, ezen írások többségében csak igen általános kijelentések szerepelnek erre vonatkozóan, átfogó és alapos elemzés kevés akad. A szerző ezért – empirikus felméréssel támogatott – nagyszabású kutatást végez: a kontextus és a vállalati működés jellemzői változásainak számbavétele után kimerítően vizsgálja e változások költségekre gyakorolt hatásait, elemzi a költség szerkezet módosulása következtében a hagyományos rendszerek helytállóságát, illetve számba veszi és kritikai szemléletmódban bemutatja a szakirodalom által javasolt új módszertanokat. A fejlődési tendenciákat megtestesítő rendszerváltozatokat ő az 5. ábra szerinti formában ábrázolja.

Schehl klasszikus megközelítések alatt az ún. részköltség-alapú (azaz változó költségekkel dolgozó) tervköltség számítás keletkezésével időben és tartalmilag szorosan összekapcsolódó változatokat érti. A „modern” megközelítések pedig értelmezésében azokat az utóbbi évtizedekben megjelent módszertanokat jelentik, melyek a leképezést és elemzést a megváltozott kontextushoz illeszteni hivatottak.²⁵

Bár a *Schehl*től kölcsönzött ábrán csupán egy a számtalan módszertan közül, a nyolcvanas évek végétől kezdve a német szakirodalomban kiemelt szerepet kapott a folyamatköltség számítás (Prozeßkostenrechnung) rendszere. Jóllehet gyökereiben sokkal korábban is jelen volt már, az első, bemutató jellegű publikációnak *Horváth/Mayer* (1989) cikke tekinthető. Az eljárás alapelveiben gyakorlatilag megegyezik az angolszász ABC-vel, számos publikáció ezért a két formát egyezőnek, elnevezéseiket szinonimákként is kezeli (így pl. *Coenenberg/Fischer*, 1991a).

²⁵ A szerző - sok társával egyetemben - fejlődési tendenciákról ír, jóllehet a "fejlődés" itt talán nem a legtalálhatóbb kifejezés. Ha változik a kontextus (a leképezendő valóság), vele kell változnia a modellnek. Az újonnan javasolt megoldások egy megváltozott kontextushoz eszerint legfeljebb jobb illeszkedést kínálnak.



5. ábra: A Kostenrechnung fejlődési tendenciái

Forrás: Schehl (1994, 307.)

Mint hogy eltérő tradíciókban születtek, némiképp más vállalatképpel bírnak, s nem utolsósorban módszertani eltéréseket is felmutatnak, helyesebb egy ötlet két megvalósítási változatáról beszélni – annál is inkább, mert a német folyamatköltségszámítás kezdeményezői maguk is így ítélik meg a helyzetet (*Horváth/Mayer, 1993*).

A hagyományos rendszerek fent említett problémáinak többségére gyógyírt kínáló eljárás megjelenésétől fogva komoly vitát robbantott ki a német szaksajtóban, mely, bár még mindig él, mára némileg csitulni látszik. Mindeközben a módszertan az általános költség területek tevékenységei feltárásának, illetve a költséghelyi költségek okozathűbb allokációjának „új” eszközéből a publikációkban a vállalati folyamatok elemzése és optimalizálása alapeszközzé nőtte ki magát (a folyamatköltségszámítás értelmezéséhez, bemutatásához lásd *Horváth/Mayer, 1989, 1991, 1993; Mayer, 1990, 1998; Coenenberg/Fischer, 1991a, 1991b; Franz, 1991; Mayer/Glaser, 1991; Pfohl/Stölzle, 1991; Horváth/Kieninger/Mayer/Schimank, 1993; a kritikákhoz Maier/Scheubeck, 1991; Fröhling, 1992; Glaser, 1992; Lorson, 1992; Küting/Lorson, 1992, 1993; Schuh/Brandstetter/Groos, 1992; Grevenner, 1994*).

E szakaszban a rendszerváltozatok mentén, („eljárásszinten”) jellemeztem vázlatosan az előző két évtizedet. A következő szakaszban e szintről eggyel feljebb lépve a tendenciák néhány általam fontosnak tartott irányát emelem ki (a tendenciákról érdekes egyedi összefoglalókat találunk pl. *Laßmann, 1995* és *Schildbach, 1995* műveiben).

8.3.3. A hagyományos szemléleten túllépő tendenciák a szakirodalomban

A 8.2. alfejezetben összefoglaltam a hagyományos cost accounting, illetve Kostenrechnung rendszerek szemléletének alapjellemzőit. Az utóbbi évtizedekben közülük néhányat a szakirodalom határozottan megkérdőjelezett. E szakaszban jelzés szinten ezekről lesz szó.

Elsőként említem meg azon műveket, amelyek a releváns döntési problémákat a *bizonytalanság* premisszája mentén kezdték elemezni, némiképp új megvilágításba helyezve többek között a változó-fix költségek megítélését (vö. *Pfaff, 1993; Ewert/Wagenhofer, 2000, 218.*). Ide kötődik az emberkép színesedése is, pl. a megbízó-ügynök problémák tárgyalásával (*Wagenhofer, 1993*). A határokat feszegető kísérletek közé sorolható német *nyelvterületen a költség- és a befektetési számítások integrációja*, illetve az ún. *investitionstheoretische Kostenrechnung* (befektetéselméleti

költségszámítás), mellyel a szerzők egyrészt a költségszámítást közvetlenül a fizetési folyamatokhoz kapcsolják, másrészt – elsősorban a költségfogalom tőkeérték-változáskénti értelmezése révén – több periódusra terjesztik ki (*Schweitzer/Küpper*, 1995).

Bár költséginformációkkal elvileg rövid-, közép- és hosszú távú (következményekkel járó) döntések egyaránt támogathatók, a hagyományos irodalmat az olyan rövid távon érvényesülő döntésekre való összpontosítás jellemezte, melyek következményeit csak egy bizonyos időszakban (általában egy hónap) vesszük számba. Amint az az előző pont kritikai rendszerezésénél és rendszerváltozatainál egyaránt megjelent, a szakirodalom a megváltozott környezeti feltételekből és vállalati szemléletből fakadó elégtelen működést a költségekkel dolgozó rendszer *stratégiai irányultságának* erősítésével kívánja megszüntetni. Ezen művek egy része azt vizsgálja, mi módon kell hozzájárulnia a rendszernek költséginformációkkal a stratégiai döntésekhez, illetve általánosabban a „stratégiai vállalatvezetéshez”. Mindez jelenti többek között a szervezet sikertényezői felkutatásának és fejlesztésének, a vállalat versenyben való pozicionálásának, az alapstratégia módja megválasztásának, a stratégiai üzleti területek kialakításának támogatását (*Neubauer*, 1993; a „stratégiai költségszámítás” létéhez és lehetséges értelmezéséhez vö. *Holzwarth*, 1993). Szorosan ide kapcsolódik az értékláncelemzés és a tevékenységelemzésre épülő *stratégiai költségelemzés* is (*Porter*, 1980; *Shank*, 1989; *Shank/Govindarajan*, 1993). A költségszámvitel, illetve költségszámítás helyett a stratégiai irányba nyitó kritikai irodalom ugyanakkor igen gyakran (stratégiai) *költségmenedzsmentről* szól. Ez alatt a szerzők az esetek többségében a költségszint, a költségek felmerülésének és szerkezetének hosszú távú tudatos befolyásolását értik (*Fischer*, 1993; *Hardt*, 1998; *Kremin-Buch*, 1998). A stratégiai költségmenedzsment eszközei között leggyakrabban az ABC (ABM), a folyamatköltségszámítás, a célköltség-menedzsment (target costing), illetve az ún. termék életciklus menedzsment ((product) life cycle costing/management) jelenik meg (vö. *Kaplan/Cooper* 1998; az egyes módszertanokhoz összefoglaló és kritikai jelleggel pl. a már említett *Schehl*, 1994).

Az irányzatok taglalásakor nem csupán azon tendenciák tekinthetők lényegesnek, melyek a hagyományos szemlélet alapelemeit érintik, hanem azok is, melyek a rendszerek *specializálódásához* vezetnek. E tekintetben kiemelendőnek tartom a *kis- és középvállalatok* költségszámviteli, illetve költségszámítási rendszereinek elemzését (pl. *Horváth/Gaydoul/Hagen*, 1978; *Wurm*, 1978; *Becker*, 1984; *Kind*, 1986; *Hicks*, 1992), valamint *meghatározott iparágak, illetve funkciók* sajátosságainak vizsgálatát (pl. *Mabberley*, 1992; *Lewis*, 1993; *Neugebauer*, 1995; *Mittendorf*, 1996). A *környezetvédelem, illetve a környezettudatos gazdálkodás* szempontjainak az

erőforrás-felhasználás leképzésében és elemzésében való megjelenítése régóta napirenden lévő téma, mely ugyanakkor az utóbbi évtizedben erősebb támogatást kapott (vö. pl. *Keilus*, 1993; *Neumann-Szyszka/Kahle*, 1994; *Piro*, 1994; *Bundesministerium*, 1995; *Fichter/Loew/Seidel*, 1997).

Az általam kiemelt gondolati irányok között utolsó helyen szólok azokról a német nyelvű publikációkról, melyek – a versenyző iparvállalatok bizonyos körénél – az erőforrás-felhasználás leképzésében és elemzésében, illetve az ehhez kapcsolódó eredményszámításban *a vezetői szemlélet szükségszerű mérséklődését, illetve átalakulását* vetítik előre. E gondolatok kiindulópontját az jelentette, hogy a Siemens AG. 1992-ben a „belső”, azaz vezetői szempontú számítások alapjává az éves beszámoló forgalmi költség szemléletű eredménykimutatását tette. E „paradigmaváltást” (*Küpper*, 1997, 20.) a nemzetközi szintén aktív konszern esetében az egyszerűség és a – például angolszász érintettek számára – fogalmi érthetőség elősegítése mellett az indokolta, hogy lényegesen csökkentsék a kalkulatorikus és az éves beszámolóban szereplő eredmény eltérését. *Küpper* (1998, 153.) szerint az európai integráció és a globalizáció, a vállalatok stratégiai vezetése és a tőkepiaci orientáció a „külső” és „belső” számviteli alrendszerek közeledéséhez, különállásuk megszűnéséhez vezet; a Kostenrechnung és a befektetési számítások összekapcsolódnak, nő a fizetési folyamatok és a tulajdonosi érték koncepció jelentősége, visszaszorulnak a manipulálható kalkulatorikus költségek. A tőzsdén jegyzett nemzetközi vállalatok a külső számvitel eszközrendszerére és szemléletére orientálódnak, hiszen rendszeres tulajdonosi és befektetői megítélésük is ez alapján zajlik (vö. *Schweitzer/Ziolkowski*, 1999, 2.; *Siefke*, 1999). Ide sorolható az a tendencia is, miszerint a szakirodalom a szervezetek értéklánc meghatározási és elemzési folyamatát a szállítókra és a vevőkre is kiterjeszti, a tevékenységek (funkciók) szervezetek hálózatában történő értelmezésével. A vállalat határai még inkább elmosódnak; a vezetők „befelé” és „kifelé” is tekintenek; valamennyi érintett fontossá vált (*Horngren/Foster/Datar*, 1994, 5.).

8.4. A nem tárgyasult, stratégiai erőforrások leképzésének speciális eszközei

Az első részben, az alapfogalmak tisztázásakor írtam azokról a szakirodalmi forrásokról, melyek a nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások jelentőségére hívják fel a figyelmet. Rövid áttekintésemben igyekeztem érzékeltetni a téma népszerűségét, de a szerzők fogalomhasználatának sokszínűségét, az egységesség és a világosság hiányát is.

Az elmúlt évtizedben a költségekkel dolgozó számviteli alrendszer hagyományos szemléletének alapjait az előző alfejezetben felsoroltakon kívül egy további ponton – ha úgy tetszik, exogén kritika alá vonva – is feszegetni kezdték. A kritika arra a tényre vonatkozik, hogy a rendszerben pusztán azok az erőforrás-felhasználások jelennek meg, amelyek jól mérhetőek – ugyanakkor a szervezet sikeressége szempontjából nem feltétlenül meghatározóak. A költségekkel dolgozó rendszerek hagyományosan azokra a tényezőkre koncentrálnak, amelyeket elementáris faktoroknak, „jól megragadható” erőforrásoknak nevezhetünk. A hosszú távú versenyelőny viszont a kritika szerint „idioszinkretikus”, azaz egyedi, nehezen vagy egyáltalán nem másolható, alapvetően nem tárgyasult erőforrások révén érhető el. Ezek tudatosítása, fejlesztése, mérése és értékelése (is) elsőrendű tehát a szervezet vezetői számára.

A nem tárgyasult (immateriális) erőforrások számviteli rendszerben való megjelenésének illusztrálására a szakemberek az uniós irányelveket, illetve a Nemzetközi Számviteli Standardokat, valamint a honi szabályozást említik (lásd pl. *Boross/Gyökér*, 1999). Ennek alapján az immateriális eszközök mint erőforrások között a vagyoni értékű jogokat, az üzleti vagy cégértéket, a szellemi termékeket, a jogvédelemben nem részesülő, de titkosság révén monopolizált javakat, illetve a kísérleti fejlesztés és az alapítás-átstrukturizálás aktivált értékét jeleníthetők meg. A rendszer nem kezel viszont olyan inputokat, melyek értékét a piac a múltban nem igazolta, holott a transzformációs folyamat kulcserőforrásai lehetnek: a szaktudást, a tapasztalatot, féltett adatbázisokat stb.

„A jelenlegi standard eljárások jelentősen alulértékelik az eszközöket, s ennek következtében igen torz képet adnak azoknál a vállalatoknál, amelyek kevés tradicionális eszközzel bírnak” – írja a kutató-tanácsadó (*Sveiby*, 1998, 2.). „Elsődleges eszközeink: szoftvereink és a szoftverek kifejlesztéséhez rendelkezésünkre álló képességek egyáltalán nem jelennek meg a mérlegben...” – nyilatkozik Bill Gates (*Gates*, 1999). „A tudásbázisú üzleti tevékenységet folytató Celeminél hamar kiderült számunkra, hogy a pénzügyi számviteli beszámoló nem jeleníti meg a cég valódi értékét.” – tudósít a cégvezető hölgy (*Barchan*, 1999, 1.).

A bevett mérési és értékelési rendszerek hiányosságainak érzékeltetésével a szerzők egy része a költségszámítási eszközök tartalmán is kívánt módosítani.

„A számviteli beszámolókat profit rátáinak ... hibaforrása, hogy a cégek olyan javakhoz és szolgáltatásokhoz kötődő erőforrás-felhasználásokat számolnak el folyó ráfordításként, amelyeket a vagyonhoz tartozó eszközként kellene kimutatniuk. Ezek az eszközök magukban foglalják a reklámot

és az egyéb promóciós kiadásokat, a kutatás-fejlesztési ráfordításokat, a személyzet toborzásának, szelekciójának és képzésének ráfordításait (humán tőke), a kereskedelmi kapcsolatok létesítésének költségeit. A telephelyhez és a berendezéshez hasonlóan, ezek a nem megragadható eszközöket érintő ráfordítások is a vállalat jövőbeli jövedelmét táplálják. Következésképpen gazdasági jellegű eszközökként kellene őket rögzíteni, melyek aztán értékcsökkenésként később leírhatók, az adott évi folyó ráfordításként történő elszámolás helyett.” - írja *Harlan* (1983, 3.) a számviteli elszámolások torzításairól és a vállalati teljesítménymérő eszközökről szóló művében.

A legtöbb szerző viszont – nem érintve a költségek számítását és elemzését – olyan eszközöket és eljárásokat javasol, amelyek a stratégiailag kritikus erőforrások számbavételével, felhasználásuk mérésével és értékelésével foglalkoznak.

A témában megjelenő írásokban kiindulópontként gyakran találunk napjainkban gyakran alkalmazott menedzsment eszközöket (funkcionális benchmarking, üzleti folyamatok feltérképezése). Itt nem a pontos mérés és értékelés, mint inkább a felismerés, tudatosítás a cél.

Sveiby (2001) a „szellemi tőkét” (melynek tartalma nála megfeleltethető a nem tárgyasult stratégiai erőforrásokénak) mérő és értékelő módszereket négy csoportba sorolta.

- Közvetlenül a szellemi tőkén alapuló módszer (Direct Intellectual Capital Methods, DIC)

Ezek az eljárások a szerző szerint a nem megragadható erőforrások különböző komponenseinek azonosítása után egyedileg becsülik meg azok pénzbeli értékét. A fogyasztói hűség, a szabadalmi jogok, a technológiai know-how, a munkavállalók továbbképzése, az információs rendszerek stb. egyedi értékelése után a tőke a komponensek összértékével lesz egyenlő.

- Piaci tőkésítési módszer (Market Capitalization Methods, MCM)

Ezek a módszerek arra építenek, hogy a cég könyv szerinti és piaci értéke közötti értékkülönbséget azonosítsák; a tőkében így módon mutatkozó eltérést feleltetik meg a szellemi tőkének. Az elv: ha egy cég részvényeinek teljes piaci értéke tartósan magasabb a mérlegben szereplő saját tőkénel, akkor az lényeges, nem tárgyasult eszközök létre enged következtetni.

- Eszközarányos hozamon (Return on Assets (ROA)) alapuló módszer

Az eljárás keretében először több évre visszamenően kiszámítják a vállalat átlagos adózás előtti eredményét. Ezt az átlagos értéket osztják a tárgyasult eszközök ugyanezen időszakra vett átlagos értékével, majd az így kapott eszközarányos megtérülést összevetik az iparági átlaggal, s

meghatározzák a különbséget. Amennyiben ez pozitív, úgy vélik, a szervezet iparági viszonylatban rendelkezik stratégiaiilag fontos, egyedi "intellektuális tőkével."

- Mutatószámokon alapuló rendszerek (Scorecard Methods, SM)

A módszer a szellemi tőke különböző elemeit azonosítja, majd ezekre mérőszámokat képez, az eredményt pedig mutatószámrendszerekben vagy grafikonokkal, diagramokkal foglalja össze. Mindez hasonlít az első eszközcsoportra, a különbség az, hogy itt nem feltétlenül történik meg az erőforrások pénzértékének becslése (az eljárások további illusztrációjához és elemzéséhez lásd Szathmári, 2002)

A nem tárgyasult eszközök mutatószámokon alapuló számbavételére többen dolgoztak ki átfogónak tartott keretrendszert. Ide sorolható K.E. Sveiby Intangible Assets Monitora; Kaplan és Norton balanced scorecardja, illetve az Edvinsson és Malone nevéhez fűződő Skandia Value Scheme is. Hazánkban a stratégiai mutatószámrendszerként, illetve irányítási filozófiaként értelmezett balanced scorecard terjedt el leginkább az elméletben és a gyakorlatban (lásd mindenek előtt *Kaplan/Norton* 1998). E helyen emiatt nem ezt a módszert, hanem az Intangible Assets Monitort mutatom be részletesebben. (A nyolcvanas évek második felében kidolgozott svéd IAM és a kilencvenes évek közepén megjelenő amerikai BSC egyébként alapfilozófiájában (dimenzióikban, módszertanukban) nagyon hasonló eszközök. Összevetésükre, a téma szempontjából történő további bemutatásukra és egyéb koncepciókra vonatkozóan lásd pl. *Petty/Guthrie* (2000)).

Sveiby egy, a témával foglalkozó 1998-as tanulmányában (mely jelentős mértékben támaszkodik a Knowledge Organization fogalomra épülő koncepciójára és művére) a tudás piaci értékéből indul ki: egy tanácsadó szervezet példáján mutatja be, hogy a részvények kereskedelmi értéke és a vállalat éves beszámolójában megjelenő eszközök könyv szerinti értéke között érték-szakadék tátong. A pozitív különbség, a látszólag elveszett tőke nem tárgyasult eszközökben bújjik meg. A versenyző szervezetnek kritikus erőforrásait és vagyoni elemeit jelentik e tényezők, így (át)láthatóvá kell tennie őket.

Sveiby meggyőződése, hogy nem létezik olyan módszer, mely teljes képet adna a nem tárgyasult eszközökről. Ráadásul a leképzésnél nem önmagában az indikátorok megtalálása a nehéz, hanem a kapott eredmények értelmezése. A kutató szerint a méréshez és az értékeléshez nem használhatók a bevett számviteli eljárások. „Ha az újat a régi eszközeivel mérjük, nem fogjuk 'látni' azt ... A pénz csupán az emberi erőfeszítés mércéje, az 500 éves számviteli rendszer pedig nagyon kevés fényt

vet a szervezet azon élő folyamataira, amelyek eszközei legtöbbször nem monetárisak, nem tárgyasultak ... Új mércékre van szükségünk.” - írja (Sveiby, 1998, 4).

A kutató szerint a koncepcióalkotókat e téren a gyakorlat sarkallja. A legtöbb szervezet nem tárgyasult eszközei közül néhányat már biztosan mér, s teszi ezt – általában az érték-előállítás közvetlen szintjén, a hatékonyságot jellemezve – nem monetáris mércékkel: erről van szó, amikor egy kórház az ágy-kihasználtságról vagy a nővérek éves továbbképzésének arányáról, egy egyetem az adott szemeszterben védésre beterjesztett doktori disszertáció-tervezetek számáról stb. tudósít. A nem tárgyasult eszközöknek, illetve ezek értelmezésének azonban más szintjei is vannak, melyeket a tapasztalatok alapján a cégek egyelőre nem tartanak – rendszereik segítségével – kontrolljuk alatt.

Az Intangible Assets Monitor a mérési dimenziók három csoportját különíti el:

A külső struktúra

A fenti kategória lényegében a fogyasztókkal és a beszállítókkal kiépített kapcsolatok összefoglalására hivatott, ide értve a márkanevекből, illetve a hírnévből és az imageből eredő vagyoni elemeket is. Ezen eszközök értékét alapvetően az befolyásolja, hogy a vállalat milyen mértékben, illetve hogyan képes megoldani fogyasztók problémáit.

A belső struktúra

E terület a szervezet munkavállalói által megalkotott, a vállalat tulajdonában lévő szabadalmakat, koncepciókat és módszertanokat, modelleket és rendszereket jelenti, de az „informális” szervezet, a belső hálózatok, a szervezeti kultúra is ide tartozik. A kiszolgáló, a fogyasztónál véget érő reálfolyamatok megvalósulását támogató munkavállalók (a személyzeti csoporttól a számvitelen keresztül a titkárságig) tevékenységének zöme itt jelenik meg.

Az egyéni kompetencia

Ez az eszközcsoport alapvetően a munkavállalók azon tulajdonságait, személyes képességeit és készségeit foglalja össze, melyek lehetővé teszik, hogy különböző helyzetekben cselekedni tudjanak, ennek megfelelően leginkább a képzettség, a tapasztalat, az individuális értékek, normák sorolandók ide.

Az Intangible Assets Monitor (IAM) mindhárom kategóriában ugyanazon indikátor-csoportok felhasználásával igyekszik mérni az eszközök értékét:

A növekedés/megújulás tényező...

- ... a külső struktúránál például a fogyasztónként mért profitabilitást, a forgalom bővülését (az esetleges vállalatfelvásárlásokat nem figyelembe véve), az image-növelő fogyasztók számba vételét,
- ...a belső struktúránál például az információtechnológiába való beruházásokat, a struktúra tökéletesítéséhez hozzájáruló fogyasztók számba vételét,
- ...a kompetenciáknál például az adott hivatásban eltöltött évek számát, a képzettség (iskolázottság) szintjét, a tréning és képzési költségeket, a kompetencia „forgási sebességét”, illetve a kompetencia-növelő fogyasztók számbavételét tartalmazza indikátorként.

A belső hatékonyság (efficiency) tényezőre vonatkozóan...

- ... a külső struktúránál például az elégedett fogyasztók indexét, a fogyasztónként mért forgalmat,
- ...a belső struktúránál például a támogató funkciókban dolgozó munkavállalók arányát, az érték/attitűd indexet,
- ...a kompetenciáknál például a professzionisták arányát a teljes állományon belül, a munkavállalónként vagy professzionistánként mért hozzáadott értéket vagy profitot javasolja indikátorként.

A stabilitás tényezőjét illetően...

- ... a külső struktúránál például a nagy fogyasztók részarányát, a korstruktúrát, az elkötelezett és hűséges fogyasztók arányát, az ismételt vásárlások gyakoriságát,
- ...a belső struktúránál például a szervezet korát, a támogató funkciókban dolgozó kollégák „forgási sebességét”, a kis tapasztalatú, illetve a szenior munkatársak arányát,
- ...a kompetenciáknál például a dolgozók átlagos korát, az adott szervezetben eltöltött évek össz-mennyiségét, a szervezet relatív fizetési pozícióját, a professzionisták „forgási sebességét” említhetjük indikátorként.

A nem tárgyasult erőforrások mérésének és értékelésének témája igen aktuális. A jelentős méretű elméleti szakirodalom mellett a publikációk tanúsága szerint a gyakorlatot is „megmozgatta”, ami azt jelzi: az eszközökre valós igény mutatkozik.

9. fejezet: Az erőforrás-felhasználást vezetői szempontok szerint leképző és elemző rendszer gondolatának fejlődése a magyar szakirodalomban

Az értekezés e fejezetének célja, hogy a II. rész 6-8. fejezetében bemutatott téma, szemlélet, fogalmak és gondolkodási keret megfelelőjét keresse a magyar szakirodalomban. A fejezet felépítése eltér az előzőétől, célom itt elsősorban a vázlatos történetírás. Ennek megfelelően a XX. századot szakaszokra bontottam, majd röviden jellemeztem e periódusokat.

A bemutatásnál mindazonáltal teljességre és objektivitásra nem törekedhettem.

9.1. Magyar források a század elejétől a szocialista tervgazdaságig

Az 1875. évi XXXVII., ún. kereskedelmi törvény szerint a szervezet számviteli számadási kötelezettsége a vagyoni állapotot tükröző könyvvezetésre, a mérlegkészítésre és bizonyos pénzügyi jellegű információkra korlátozódott (megszületéséhez, tartalmához lásd pl. *Matlekovits*, 1925). A transzformációs folyamat költségeit magában foglaló, leképző és elemző rendszer kialakítása a vállalatokra, bemutatása és elméleti fejlesztése a szakirodalomra bízott. A vezetői szempontokat előtérbe helyező effajta eszközökről azonban a század legelejének magyar irodalmában még csak elvétve találni gondolatokat.

Az elkövetkező évtizedekben aztán a nyugati szakirodalom erőteljes képviselőjével fokozatosan teret kapott a költségekkel való foglalkozás. A század első harmadában a téma angolszász és német megerősödése a magyar szakirodalomban is élénkülést hozott. Bár a vezetés- és szervezéstudomány általános fejlődését illetően mindkét tárgyalt hagyomány fontos szerepet játszott ebben az időben (lásd *Dobák*, 2000), a századelőn megjelenő művekre a német üzemgazdaságtani (vagy magángazdaságtani)²⁶ szemlélet különösen jelentős hatást gyakorolt. *Schranz András* 1938-ban megjelent *Üzemgazdaságtan* című ismert munkája (*Schranz*, 1938) jó példa erre. A szerző tárgya egyik legfontosabb fejezetének tartja az *üzemgazdasági számadásokat*, mely kifejezést a *Rechnungswesen* – általam a III. fejezetben számvitelnek fordított – szó magyar alakjaként használ. Ennek részeként a „könyvvitel”, a „mérleg és eredmény”, az ún. „gyakori eredményszámítás”, a „kalkuláció”, az „üzemstatisztika” és a „budgetszámítás” (előirányzat-készítés) jelennek meg. A költséggondolat fejlődésének taglalásakor Schranz alapvetően Mellerowicz, Schmalenbach és más

²⁶ A „betriebswirtschaftlich” kifejezést ma inkább „vállalatgazdaságtani” formában használjuk.

német szerzők írásait használja fel. A „költségszámítás”, „önköltségszámítás”, illetve „kalkuláció” funkcióiként Schmalenbach korábban bemutatott gondolataival találkozunk.

A század első felének egy másik jeles tanáregyénisége, *Kuntner Róbert* szerint „számvitel vagy könyvvitel alatt általánosságban mindazoknak a mennyiségben vagy értékben kifejezhető jelenségeknek a rendszeres feljegyzését értjük, amelyek valamely magángazdaság vagyonaiban vagy e vagyon egyes részeiben tényleg mutatkoznak, vagy amelyek mutatkozását az arra hivatott közegek előrelátták, tervbevették, előirányozták vagy elrendelték” (*Kuntner*, 1940, 5.). A szerző szerint tágabb értelemben nézve az általa számvitelnek fordított Rechnungswesen keretébe tartozik az ún. „árvetés” (kalkuláció) is. Az árvetés az önköltségszámítás, amely valamely vállalatnak, egyes részeinek, egyes munkafolyamatainak, avagy egyes termékek beszerzése vagy előállítása önköltségeinek megállapítására irányul (*Kuntner*, 1940, 107.). Kuntnernél is Kosiol, Leitner, Mellerowicz, Schmalenbach jelenti a szellemi háttérét.

Rajty Tivadar a vállalati számvitelt a „könyvvitel”, az „árvetés”, a „vállalati statisztika” és a „vállalati előirányzat” harmadik fejezetből ismerős négyesére osztja (*Rajty*, 1943, 119.). Az árvetés itt is a kalkulációt jelenti, mely lehet előzetes és utólagos is, s a költségalakulás belső összefüggéseinek megállapításán kívül az ellenőrzésre is irányul.

Juhász Károly Jenő szerint az ipari üzemet lényegileg jellemző költségek tekintetében „teljes világosságnak és tisztánlátásnak kell uralkodni, különösen ezek fajtáját, nagyságát és keletkezését illetően. Ezt a tisztánlátást csak igen alapos és pontos számvetés útján lehet elérni, mely minden üzemi irányítás és beállítás alapja kell, hogy legyen” (*Juhász*, 1943, 1.). Mindez az eredményszámításhoz való hozzájáruláson, az „előszámvetésen”, az árképzés megalapozásán kívül költségvizsgálatokat, üzemi és iparági költség-összehasonlítást, költségstatisztikákat is jelent (vö. *Juhász*, 1941). *Avar* (1948, 4.) a költségszámítás, illetve az üzemi könyvelés mint a számvitel egy-egy ága egymásrataltságát hangsúlyozza. Míg az utóbbi adatgyűjtő és adatrögzítő tevékenysége folyamán az adatok megfelelő csoportosításánál és továbbfeldolgozásánál nem nélkülözheti a költségszámítást, az előbbi – a műszaki adatok mellett – elsősorban az üzemi könyvelés által megállapított jellemző adatokra támaszkodik (vö. *Széchy*, 1942; *Dancsházy*, 1944; *Marosi*, 1948).

E művekben a *költségek fogalmának értelmezésében* is általánosan érvényesül a német értelmezési keret. *Juhász* (1943, 5.) megítélése szerint a szakirodalom egy része hibásan azt tekinti költségnek, ami pénzkiadással jár. Ezzel szemben, állítja, nem a pénz kiadásának pillanata a döntő a

költségek lényegére vonatkozóan, hanem az az időpont, amikor a teljesítmény előállítása érdekében gazdasági javakat használnak fel. A költség fogalma tehát nem a javakért teljesítendő pénzkiadással, hanem a javak felhasználásával egyenlő. A költségszámításban a javaknak ez a gazdasági teljesítményt előidéző felhasználása eszerint a költség fogalma alatt, a könyvvitelben azonban a „reáfordítás” kifejezés alatt jelenik meg. Azok a felhasználások, melyek a könyvvitelben igen, a költségszámításban viszont nem kapnak helyet, a „közömbös reáfordítások”. *Rajty* (1943, 135.) szintén ezen az úton jár, mikor kiemeli: a költség fogalma az árvetésben nem egyezik meg a költségfogalom köznyelvi jelentésével. „A költség nem azonos a kiadással, hanem annak az anyag- vagy energiamennyiségnek értékét jelenti, amelyet a termelés folyamán (érdekében) a termék előállításához felhasználtak. Azok az anyag- vagy energiafelhasználások tehát, amelyek nem a termék keletkezésével, előállításával vagy forgalomba hozatalával kapcsolatosak, nem számolhatók el az árvetésben költségként. Ugyanúgy nem számolhatók el azok a költségek sem, amelyek nem a termelés rendes menetéből, hanem csak esetlegesen keletkeztek (konjunkturális veszteségek, utólagos árendedmények). Ezzel szemben vannak a termelésnek költségei, amelyek a kiadásoktól függetlenek, de amelyek felszámítását a helyes gazdasági szempont teszi szükségessé. Ilyenek a saját tőkének (a titkos tartalékoknak) kamatai, értékcsökkenések a már leírt felszerelésből, ingyen megszerzett, de gazdaságilag értékes anyagok vagy munkák stb. Ellenben nem számolhatók el a saját árban azok a felhasznált anyagok vagy energiák, amelyek gazdasági érték nélküli szabad jószágok vagy természeti erők, hacsak használatuk tényleges költségekkel nem jár.”. A „termelésben felhasznált költség” és a „kiadást jelentő költség” megkülönböztetésére *Rajty* a költség, illetve a felhasználás megjelölést használja (szerinte itt helytelen a „ráfordítás” kifejezés.). A közöttük lévő eltérés szemléltetésére *Schmalenbachot* és a klasszikus német fogalmi összehasonlítást hívja segítségül (a költségfogalom értelmezéséhez és fajtáihoz lásd még *Földes*, 1929, 564.; *Heller*, 1937, 269.).

A művekben a költségszámítás funkciói és az általános költségfogalom bemutatásán túl szó esik a különböző költségfajtákról, ezek viselkedéséről a kapacitáskihasználtság eltérő szintjein, költséghelyekről és költségviselőkről, a kalkuláció különböző módszereinek elemző taglalásáról.

9.2. A tervgazdaság időszaka Magyarországon

Az 1948-49-es esztendőktől kezdve – az egypártrendszer bevezetésével és a kommunizmus kiteljesítését célul tűző szovjet modell átvételével – rövid idő alatt alapvető változások zajlottak le a magyar gazdasági életben. E változások meghatározó hatással bírtak a számvitel és a költségek számításának, elemzésének szakirodalmára és gyakorlatára is. A szocialista tervgazdasági rendszer ezt követő negyven éve ugyanakkor nem volt egységes a költségekkel dolgozó vállalati leképző és elemző rendszer helye, szerepe és lehetőségei szempontjából. E tényrt jelzem az alfejezet további szakaszolásával.

9.2.1. Az 1949-1968. közötti időszak

A tervgazdálkodás kibontakozásával a korábbi szakirodalom elvesztette legitimitását, helyette a szovjet mintára kidolgozott állami szintű irányelvek váltak meghatározóvá a vonatkozó írásokban, s így a kézi vezérrel irányított szervezetekben. A számvitel az állam eszközévé vált; az önálló vezetői munkát támogató jellege ebben az időszakban látszólag megszűnt létezni. A kor hangulatát és szemléletét valószínűleg hűen tükrözi *László* (1949) írása.

A Népgazdasági Tanács – a Szovjetunió példáját követve – 1950-ben határozatot hozott az ún. vállalaton belüli önálló elszámolás alapelveiről, ennek bevezetéséről, illetve az ehhez kapcsolódó szükséges tevékenységekről. Az önálló elszámolás szemlélete szerint az állam a vállalatok rendelkezésére bocsátja a termeléshez szükséges eszközöket, s a vállalat a jóváhagyott terv keretein belül „operatív önállósággal”, de szigorú állami ellenőrzés mellett törekszik a termelékenység és a jövedelmezőség folyamatos fokozására. Az önálló elszámolás ugyanakkor a vállalat kisebb szerveződési elemeire is érvényes volt. A mechanizmus alapelvárásaként jelent meg az az igény, hogy a lehető legpontosabban ki lehessen mutatni az erőforrás-felhasználást, a megtakarítási lehetőségeket, az önköltséget, nem csak a szervezet egésze, hanem egységei szintjén is. A számadás igen rövid távú, akár napi beszámolást is jelenthetett.

Román Zoltán az önálló elszámoláshoz kapcsolódó számviteli kérdésekkel foglalkozó művében kifejti, hogy a számvitelt korábban a pénzügyi és a könyvviteli szemlélet túlsúlya jellemezte, az ún. operatív számvitel és a statisztika (mint a számvitel másik két területe) kérdései nem kaptak kellő figyelmet. A tervgazdálkodásban ellenben – a „műszaki vezetés” érdemi bekapcsolásával – pontosan e területek lépnek előtérbe (*Román*, 1951, 24.). Az erőforrás-felhasználás leképezésének

kontrolljában kiemelkedő szerepet a transzformációs folyamat játszik. „A termelés operatív számvitelénél döntő fontosságú kérdés a termelés mérése, ennek minél tökéletesebb és gazdaságosabb (automatizált) megoldása” (Román, 1951, 27.). Scholz (1959, 13.) a számviteli munkáról szóló összefoglalásában szintén arról ír, hogy fejlesztési szükséglet elsősorban a termelési költségek leképzése tekintetében létezik.

Ebből következően, a mérés és operatív ellenőrzés szempontjait is támogatandó, a műszaki-gazdasági mutatók mellett a számviteli szakemberek egyre nagyobb teret szántak a kalkuláció, ezen belül az ún. normatív kalkuláció módszerének (Scholz, 1959, 14-33.). Az eljárás lényege a minél pontosabban tervezett önköltség, illetve a tervtől való eltérések folyamatos kiértékelése. Ennek előfeltétele pedig a műszaki normák kidolgozása, illetve az ezeken alapuló tervkalkulációk kidolgozása. Az Országos Munkanorma Intézethez és az ágazati minisztériumokhoz kapcsolódóan így kiterjedt normaképzési tevékenység indult (például a kohó- és gépipar normáihoz lásd Sárossi, 1955; Ludmann, 1955; Gyenes/Marosi, 1957a és 1957b; Bényi, 1960).

Az erőforrás-felhasználás mérésének és értékelésének kulcsfogalma az ötvenes években az *önköltségszámítás* lett. A fogalom mögött az a műszaki-gazdasági tevékenység jelent meg, amellyel a gyártás megkezdése előtt, a gyártás folyamata alatt, illetve a gyártás befejezése után kiszámítható a termékek várható (tervezett), illetve tényleges önköltsége. A saját termelésű készletek önköltségének tervezése, a tények megállapítása, a tervteljesítés alakulásának elemzése, ellenőrzése mellett szándék szerint hozzájárult az önköltségcsökkentés lehetőségének feltárásához, az árak megállapításához, a gazdaságossági és jövedelmezőségi számításokhoz is. Ami a tárgyalt időszaki szabályozását illeti, a rendszerváltozás után elsőként az 500/380/1950./XII. 29/OT-ÁH. számú kalkulációs utasítás jelent meg e témában. Ezt követte az 1/1955.T/G.É.1./05. számú utasítás, amely már a Pénzügyminisztériummal egyetértésben került kiadásra. Ez a rendelkezés a teljes önköltség kiszámítását tette kötelezővé, minden ágazatban.

A hatvanas évek elejének szakkönyveiben fellelhető a számvitel vezetői eszköz szerepének hangsúlyozása is, ezek a gondolatok azonban a gazdasági környezet alapjellemzőinek változatlansága okán nem a lényegi módosulást jelentették, sokkal inkább a szerzők véleményét tükrözték. Fogaras (1961a, 131.) szerint például a vállalati nyilvántartásoknak, a teljes számviteli adatszolgáltatásnak a legfontosabb problémája, hogy miként kellene azt a vezetés szolgálatában minél hatékonyabban alkalmazni. A számvitelnek a tervezésbe, a végrehajtásba, a végrehajtás

ellenőrzésébe kell szervesen kapcsolódnia, a múlt mellett a jelen és a jövő felé is fordulva. A fölérendelt cél azonban továbbra is a gazdasági összrendszer hatékonyságának javítása, a vállalatok erőteljes kontrolljának megtartásával (vö. Fogaras, 1961b; vö. Deák, 1958).

„A népgazdasági összesítés szempontjai a szocialista tulajdonban lévő termelőeszközök pontos számbavétele érdekében különösen előtérbe kerültek. Létrehoztuk az egységes könyvviteli nyilvántartási rendszert, az egyes népgazdasági ágak általánosan kötelező számlakereteit, az egységes mérlegbeszámolási és statisztikai beszámolási rendszert. Ezzel összefüggésben a szocialista vállalatok elszámolási rendszerében igen sok elem kötelező jellegűvé vált – ezek alkalmazását valamilyen felsőbb szerv írta elő. Jellemző, hogy a számviteli rendszer felépítésében a vállalati vezetés szükségletei helyett túlzottan előtérbe kerültek a felső irányítás szempontjai.” – írja erről művében. (Fogaras, 1961a, 134.).

9.2.2. Az 1968-as reformtól a rendszerváltásig

A párt Központi Bizottsága 1966. májusában határozatot hozott a gazdasági mechanizmus átfogó reformjára. A reform lényege a szocialista tervgazdálkodásnak a közgazdasági szabályozók, az üzemek önálló (illetve önállóbb) vezetése, a dolgozók csoportjai és az egyes dolgozók anyagi érdekeltsége útján történő megvalósítása volt (Heimann, 1985, 10.). Fő célként továbbra is a gazdasági erőforrások hatékony felhasználása jelent meg, a reformmal azonban fokozni kívánták a vállalatok önállóságát, az ösztönzés kibontakoztatását, a termékpiacra orientáltabb irányítást. A szakirodalomban teret kaptak a szervezetek vezetési kérdéseivel kapcsolatos kérdések, ma is értékes művek sora született meg (lásd pl. Kovács, 1969, 1970; Susánszky 1967, 1968, 1971). A vállalatoknál fokozatosan kibontakozott egy a korábbiaknál rugalmasabb árrendszer, s vele együtt maradt napirenden a vállalat önköltségszámítási rendszerének kérdése – természetesen továbbra is a népgazdaság irányításának, szabályozásának keretében.

Az önköltségszámítás rendeleti újraszabályozására 1968-ban, a reform indulásával még nem került sor (Heimann, 1985, 24.). A Pénzügyminisztérium a könyvviteli szabályozásokon belül a számlakeretben szabályozta a készletértékeléshez szükséges önköltségszámítást. Az 56/1970/XII.30/PM számú rendelet alapján került aztán kiadásra az Ipari számlakeret, amely tartalmazta az önköltségszámítási szabályzat útmutatóját. A könyvviteli rendnek az 61/1975/XI.22./PM számú jogszabállyal történő módosítása után egységes szerkezetben újra 1976-

ban jelent meg az Ipari számlakeret, amely az előzőhöz hasonlóan ugyancsak magába foglalta az „Irányelvek a vállalati önköltségszámítási szabályzat összeállításához” című részt. 1978-ban készült el a 28/1978/XI.14./PM-ÁH számú rendelet az önköltségszámítás új rendjéről, amelyet 1980-ban vezettek be. A rendelet az általános irányelveken túl meghatározta a költségfajtákat, a költségtényezők tartalmát. A saját termelésű készletek értékelésében döntés született a teljes önköltségről a szűkített önköltségre való áttérésről (vö. *Scholz*, 1981, 421.). *Heimann* (1985, 26.) ugyanakkor utal arra a „szokásjogra” is, mely a kötelező előírások ellenére elvárta, megkövetelte a teljes önköltségszintű utókalkulációt is (vö. *Dimény*, 1980, 50.).

Az új gazdaságirányítási rendszer bevezetésével a vállalatok önállósága a korábbi időszakhoz képest elvileg számottevően növekedett. Így a vállalatoknál a szabályozók által előírt számviteli feladatokon túlmutató, komplexebb rendszerek jelenhettek meg. Az önállóság növelésével vállalati hatáskörben a szakemberek a vállalati adottságokhoz és sajátosságokhoz igazodó költségtervezési, -elszámolási, -ellenőrzési és -elemzési módszereket dolgozhattak ki. A szakirodalom pedig az eddigieknél még nagyobb súllyal támogatta ezt (vö. pl. *Baricz*, 1968; *Ladó*, 1968 és 1971; *Dimény*, 1971; *Dudás*, 1981, 436.; *Kozma*, 1981, 432.; *Villányi*, 1981, 418.). Bár egy szaklap még a nyolcvanas évek közepén is arról ír, hogy „a gazdaságirányítás rendszerének tökéletesítése alapvetően makroszintű megközelítésben, mintegy felülnézetből történik; viszonylag kevés olyan munka születik, amelyik a gazdálkodók, tehát a vállalatok és a szövetkezetek szintjéről közelíti a gazdaságirányítási rendszert, vagy annak egyes összetevőit” (*Figyelő*, 1984.02.02.,3.; idézi *Heimann*, 1985, 9.; vö. *Bartók Nagy*, 1981, 428.), a költségekkel való foglalkozás, vagy ahogy az akkortájt meghonosodott fogalom találónan jellemzi, a *vállalati költséggazdálkodás* a szakirodalomban gyakori téma volt.

Bartók Nagy (1981, 427-428.) megfogalmazásában a költséggazdálkodás olyan komplex vállalati tevékenységrendszer, amelynek középpontjában a költségekkel való ésszerű, takarékos gazdálkodás áll. Felöleli a költségek

- tervezését (költségnem, költséghely, költségviselő, költségcsökkentési lehetőségek),
- utalványozását (előzetesen vagy utólag a tényleges termelésre előre kidolgozott normák, normatívák, receptúrák alapján),
- analitikus nyilvántartását (költségcsoportok, költséghelyek, költségviselők, értékben és mennyiségben),
- könyvviteli (főkönyvi) elszámolását (költségnem, költséghely, tevékenység, költségviselő),

- kalkulációját (önköltségszámítás, gazdasági kalkuláció, árképzés),
- ellenőrzését (az okok és felelősségek feltárása), elemzését,
- információs rendszerének kialakítását és működtetését (vö. *Bartók Nagy*, 1982, 470-475.; *Tompa*, 1982, 334.; *Pagács*, 1984, 10.).

A szerző szerint a költséggazdálkodás legfejlettebb formája a normatív költségszámítás, illetve költséggazdálkodás. (Ennek elterjedését egyébként az önköltségszámítási irányelvek is szorgalmazták). A módszertan keretében normák (normatívák) alapján történik a költségek (költségnemenkénti, költséghelyenkénti, költségviselőnkénti) tervezése, utalványozása. A tényleges költségeket aztán a főkönyvi könyvelésben és az utókalkulációban a normákból kiindulva, a normaváltozások és az okonként, felelősönként részletezett normaeltérések összegzésével állapítják meg. A költség ellenőrzését, elemzését folyamatosan a normákhoz való viszonyítással hajtják végre. Lényegében tehát a teljes költséggazdálkodási információs rendszer alapjává a normákat, az attól való eltérések figyelését, azok visszacsatolását teszik (*Bartók Nagy*, 1981, 429.; vö. *Karácsony*, 1982, 228.).

A korszak szakirodalmából mindenképpen ki szeretném emelni Ladó László munkásságát. Ladó számos művében jelentősen hozzájárult a költségek fogalmának, fajtáinak, meghatározásuk lehetséges módszereinek feltárásához, a nemzetközi szakirodalom hazai megjelenítéséhez (lásd mindenképp *Ladó*, 1981).

Az eddigieket összefoglalva: az egységesnek szánt számviteli funkció működésében egyszerre jelent meg tehát az állam és az elvileg ennek érdekeit képviselő vezető nézőpontja. Ezt jelzik *Scholz* (1981, 421.) tételei is arról, hogy a vállalati számviteli rendszer mikor korszerű:

- ha maradéktalanul eleget tesz a központi szabályozás előírásainak,
- ha alkalmazkodik a vállalat sajátosságaihoz,
- ha a tervezés, az elemzés és döntéselőkészítés adatigényeit figyelembe vevő belső információrendszerrel rendelkezik, amely összhangban van a vállalat belső érdekelttségi rendszerével,
- ha operatív adatszolgáltatással segíti a termelés hatékony irányítását és szervezését,
- ha a vállalat nagyságrendjének és adattömegének megfelelő adatfeldolgozó technikát alkalmaz.

Nem csak az „árvetés” és a „költségszámítás” szóalakja és magyarázata, hanem az *általános költségfogalom* meghatározása terén is módosulások történtek a tervgazdaság időszakában a század első feléhez képest. László (1949, 3.) a szemléletében és szavaiban egyaránt a szovjet gazdasági modellt éltető írásában úgy fogalmaz, hogy a termékek önköltsége holt munkából (anyagok és munkaeszközök) és eleven munkából (munkabér és a hozzá kapcsolódó szociális befizetések) tevődik össze. A definíciók központi elemeként később is igen sok esetben az „*élő- és holtmunka ráfordítások, valamint a költségként elszámolandó tiszta jövedelem (adó és egyéb befizetési kötelezettségek)*” jelent meg (vö. Pagács, 1984, 2.). A szerzők egy másik része ugyanakkor a *termelés, illetve a teljesítmények előállítása érdekében* lezajló erőforrás-felhasználásra vonatkoztatja a költséget (vö. Kozma, 1981, 432.).

A nyolcvanas évek második felének szakirodalma már mintha sejtetné a közeli nagy változásokat, a szemléletváltást. Gyakran olvashatók elemzések a nyugati fejlett ipari országok elméletéről és gyakorlatáról (pl. Horváth/Lukács, 1987), emellett pedig számos érdekes és haladó írás születik a költségek tárgyában. Ezek közül e helyen Lukács (1987) művét emelem ki, s egyben utalok hivatkozásaira is. A szerző értekezésében a költségek értelmezése, a költség és a nyereség kapcsolatának, valamint a költséggazdálkodás feladatainak áttekintése után a költségcsökkentés lehetőségeit tárgyalja. Szól a tervező munka javításával, a befolyásoló tényezők feltárásával elérhető költségcsökkentésről, „módszerekről, intézkedésekről és taktikákról” egyaránt.

9.3. A rendszerváltástól napjainkig

Mint azt az előző pontok jelezték, a vállalati erőforrás-felhasználás vezetői szempontú leképezésének és elemzésének témája tekintetében a rendszerváltáskor semmiképpen sem beszélhetünk előzmény nélküliségről. A nyolcvanas évek végének gazdasági-társadalmi átalakulása, a teljes nemzetközi szakirodalom elérhetősége, a tudományos-egyetemi munka valódi megindulása, a jogszabályalkotás és az állam szerepének alapvető újradefiniálása (a számviteli törvény keretszabályozássá alakulása) mégis jelentős változást, fellendülést, sokszínűséget hozott a témában: a szervezetek immár valóban autonóm vezetésének munkáját támogató eszközök természetes módon képezték az elemzés tárgyát. A hazai publikációk a külföldi elméleti és gyakorlati ismereteket illetően ismét a nyugati szakirodalom felé fordultak.

Az erőforrás-felhasználás vezetői szempontok szerint történő leképezéséről és elemzéséről a számviteli, a controlling, illetve a szervezeti felépítéssel, folyamatokkal és a vezetői funkciókkal kapcsolatos publikációkban egyaránt olvashatunk. Az általam tárgyalt tradíciók képviselte kiegyensúlyozottabb lett: a német vállalatgazdaságtani szakirodalom mellett az angolszász hagyomány is megfelelő teret kapott. A kizárólag a magyar nyelvű szakirodalmat kutató számára is meglevenednek a korábbi fejezetekben leírtak. Mindez persze nem azt jelenti, hogy a külföldi irodalom bemutatása mellett a magyar szerzők ne tennének önálló hozzájárulást. Inkább talán arról van szó, hogy (általában) a nemzetközi szakirodalom felhasználásával a témára vonatkozó, tradícióktól független lényeg megragadására törekcszenek.

A művek között ezzel együtt léteznek egyértelműen német elméleti alapokon nyugvó írások (pl. *Horváth*, 1990; *Csikós/Juhász/Kertész*, 1994). A szakirodalom egy másik része nyíltan vagy hallgatólagosan az angolszász szemléletet követi. A „vezetési/vezetői számvitel” az utóbbi évtizedben kiemelt hívószava lett a szakirodalomnak, tartalma és módszerei tekintetében azonban e fogalom sem egységes (vö. *Sutus*, 1999, 66.). *Bordáné* (1989, 257.) az Amerikai Számviteli Egyesületre hivatkozva határozza meg a számvitelt, s ír aztán a klasszikus angolszász felfogásban vezetési és pénzügyi számvitelről. Egy későbbi művében a controlling fontosságát hangsúlyozva *vezetési számvitelről, költségelszámolás* címszó alatt *költségelszámítási* rendszerekről (itt hagyományos technikákról, direct costingról és más eljárásokról) ejt szót (*Bordáné*, 1991; vö. *Bordáné*, 1993). *Bartók Nagy* (1997) költségközpontú, árbevételeközpontú, eredményközpontú és egyéb típusú vezetői számviteli rendszerekről mint lehetőségekről ír, majd a nemzetközi gyakorlatra és a hasznosságra hivatkozva részletesen az elsőt bontja ki. A vezetői számvitel részeként a *költségelszámítást, az önköltségelszámítást, a gazdasági kalkulációt, a döntéshozatali számításokat* és az ún. *költségközpontos vezetői számvitelt* elemzi. *Boda/Szlávik* (1994) a „vezetői controllingról” írt (angolszász szemléletű) könyvet, s ebben a controlling szempontjából szintén a költségelszámítást tekintik központi jelentőségűnek. Ide sorolhatók a vezetői számviteli témájú külföldi szakkönyv fordítások is (lásd pl. *Chadwick*, 1999; *Weetman*, 1997; a controlling és a vezetői számvitel magyar irodalmához összefoglalóan lásd *Bodnár*, 1999). Pusztán a feldolgozott irodalmak alapján ide sorolható *Dolgos* (1999, 461-499.) is, aki költségelszámítás elnevezéssel szól a transzformációs folyamat leképezéséről és elemzéséről.

Ugyanakkor viszonylag kevés az olyan publikáció, amely valóban összefoglaló, szintetizáló jelleggel, tradíciókat átfogó és összevető célzattal született. E helyen ezek közül elsőként *Bába* (1992) művét

emelem ki. A szerző munkájában a „költségszámítást” boncolgatja, melyet a vezetők számára kiemelkedő szereppel bíró, az újratermelési folyamat számszerű megragadását végző rendszerként határoz meg. Információit fogalmazásában az önköltségszámítás, a vállalati tevékenységgel kapcsolatos döntések, illetve a tervezés keretében használják fel. A szerző költségszámítási eljárások címen szól teljes- és részköltségszámításról, direct costingról, standard költségszámításról, s a hagyományos eljárások kritikájáról. *Újvári*, 1992 az „önköltségszámításra” vonatkozóan kíván átfogó értelmezést adni. A költségszámítás alapkérdéseit különböző modellek keretfeltételei között feszegeti *Bosnyák* (1993) is.

A magyar szakirodalom sajátosságainál kell megemlítenem az elnevezések nagy formagazdagságát is. A „költségrendszerek témaköre” az önköltségszámítás, a költségszámítás, a költségelszámolás, a költséggazdálkodás, a költségszámvitel, a vezetői számvitel címszavak mellett magyarul a költségcontrolling (*Schröter*, 1992a és 1992b; *Witt/Witt*, 1994) és a költségelemzés (*Mabberley*, 1999; a könyv fordításakor a cost accounting kifejezést ily módon ültették át) kategóriák alatt is megjelenik.

Az eszköz meghatározásán és általános jellemzésén túlmenően a hazai szakirodalomban bizonyos rendszerváltozatok és technikák részletesebb bemutatásával is találkozunk. *Körmendi/Tirnitz* (1994) a „döntésorientált költségelszámolásról”, *Ladó* (1992) és *Ladó* (1997) korábbi publikációira is építve a fedezeti számításokról ír, a *Koltai* (1992), *Koltai* (1994), *Koltai/Tamássy* (1994), *Dolgos/Wimmer* (1995), *Ernst & Young* (1997), *Koltai/Sebestyén* (1998), *Mabberley* (1999), *Szirmai* (2000) művekben a tevékenység (vagy folyamat) alapú költségszámításról, *Kormos* (1994) és *Lukács* (1991) műveiben az általános költségek átláthatóságát biztosító, illetve csökkentését lehetővé technikákról olvashatunk például bővebben. A nyolcadik fejezetben megjelenített tendenciák közül a stratégiai szemléletmód hangsúlyozásán túl fellelhető a szellemi tőke értékelése módszertani lehetőségeinek kutatása (*Laáb*, 1996; *Malasics*, 1998; *Boross/Gyökér*, 1999; *Eperjesi*, 1999; vö. *Reszegi*, 1999) vagy a környezeti erőforrások felhasználásának értékelése is (*Csutora*, 1999; *Nemcsicsné/Bartl*, 1999). Hangsúlyt kaptak a költségekkel dolgozó eszközöket bennfoglaló rendszerek szervezési kérdései is (lásd pl. *Szintay/Urbán*, 1996).

Az áttekintés rövidsége ellenére is látható, hogy a témában sok szerző igen sok közelítése jelenik meg. Ebből következően az is „természetes”, hogy a jelenlegi magyar nyelvű számviteli és controlling szakirodalom a költségek meghatározása terén ugyan egy irányba mutat, ám mégis igen sokszínű. A

definíciók az adott szerzők szemléletétől, tudományos alapállásától, a bennfoglaló rendszer meghatározásától (a modelltől) egyaránt függnék. (Bosnyák, 1993 szemléletesen adja példáját ez utóbbinak különböző modellek költségfogalmainak összehasonlításával.)

A magyar Számviteli törvény terminológiájában és szellemiségében, illetve ebből következően a könyvvitelben a költség az alaptevékenység (pagatórikus elveken) értékelt erőforrás-felhasználásaként jelenik meg; a ráfordítás lényegét illetően az értékesítéshez kapcsolódó kategória, s az értékesített termékek/szolgáltatások bekerülési értékét jelöli (Baricz/Róth, 1996, 92.). A szemléletben visszatükröződik a 7. fejezet angol fogalomértelmezése, de a német Kostenrechnung közelítése is levezethető belőle. Sajnos, bár a számítások alapfogalmáról van szó, e tekintetben is nagyon kevés az olyan mű, amely a különböző felfogásokat összevetve, angol és német szerzőket egyaránt bevonva elemezné a kérdést.

Bába (1992), miután a számviteli költséget élő- és holtmunka felhasználások pénzben kifejezett értékeként határozza meg, a pénzforgalmi szemlélet, az eredménykimutatás alapját képező könyvvitel és a költségszámítás költségértelmezését hasonlíttja össze:

Pénzforgalmi szemlélet	Kiadás, de nem költség	Ráfordítás, de nem költség	Költség	
Eredményszámítás		Ráfordítás, de nem költség	Költség = kiadás	Költség, nem kiadás
Költségszámítás			Költség	Kvázi költség, nem ráfordítás

6. ábra: Ráfordítás és költség eltérő értelmezése különböző szemléletekben

Forrás: Bába (1992, 5.)

A könyvvitel költségfogalma eszerint nem esik egybe a „költségszámítás” költségfogalmával: az előbbi mindig részhalmaza az utóbbinak, viszont lehetséges, hogy a költségszámítás a könyvvitelben felhasználásként el nem számolt költségeket is tartalmaz. Ezeket a jogszabályok szerint költségként megjeleníteni nem lehet (ezért az időszakai eredményt sem terhelik, nem ráfordítások), de a vezető mégis fontosnak tarja szerepeltetni a döntéshozatalt támogató számításokban.

Illés (1997, 162.) szerint, aki a terminológiai sokszínűséget véleményével szintén megerősíti, a költségek a vállalkozás érdekében felmerülő kiadásokból származtathatók. A költség tehát a kiadásoknak adott időszakra vagy adott tevékenységre vonatkoztatott része. A vonatkoztatás módja szerint két különböző gazdasági tartalommal bíró költségfogalmat nevez meg, melyek közül a

számviteli költségfogalmat az erőforrás-felhasználás, illetve -használat alapján számszerűsíti. A költséget a tevékenység/termelés érdekében történő felhasználásokkal határozza meg *Bartók Nagy* (1997, 15.) is. *Boda/Szlávik* (1994, 85.) szintén adott cél érdekében feláldozott erőforrásokról ír, de a legmagasabb szintű költségfogalomnak az opportunity costot nevezi.

A kutatási téma hosszú hazai története, a rendszerek meghatározásának és feladatainak változása, a megközelítéseket, az „iskolákat”, a rendszer elnevezését és a költségek definícióját illető sokszínűség (az egységes kategóriarendszer hiánya) azt eredményezi, hogy a kutató nem tud mindenki által azonosan értelmezett fogalmi keretben vizsgálni. A gyakorlatban nem kutatható a „költségszámítás”, a „költségszámvitel”, a „költséggazdálkodás”, hiszen ezek tartalma nem egyértelmű.

Az értekezés empirikus kutatást bemutató harmadik részében a vállalati erőforrás-felhasználás költségek általi leképezését és elemzését megvalósító rendszert a *költségszámítás és -elemzés* névvel illetem. Ez a kifejezés jeleníti meg számomra a vállalati erőforrás-felhasználás költségek általi leképezését (azaz tervezését és mérését), valamint elemzését.

A különböző felfogások és meghatározások, számtalan szerző hozzájárulásának felvázolása után szükségszerű saját álláspontom megfogalmazása. A III. részben ennek megfelelően rögzítem, hogy a szakirodalmi vizsgálat eredményeit felhasználva milyen tartalommal töltöttem meg a költségszámítás és -elemzés elnevezést: milyen jellemzőket, funkciókat, folyamatokat rendelek hozzá.

Mielőtt azonban erre kerülne sor, a rész utolsó fejezetében a rendszerek kontextusát, illetve a rendszerjellemzőket meghatározó tényezőket elemzem közelebbről.

10. fejezet: A leképző és elemző rendszerek kontextusa

A rész utolsó fejezetében a vizsgálat tárgyát képező rendszerek szervezeti beágyazottságát jelenítem meg. Bár az előzőekben érzékeltettem, hogy a téma közelítése az utóbbi években némileg kiszélesedett, a kifejtés során – az értekezés alapvető szándékához illeszkedve – a költség rendszerekre összpontosítok.

Bodnár (1997) a controlling átfogó szervezeti megközelítéseit taglalva kifejti, hogy a vezetői számviteli rendszer²⁷ kontextus-orientált vizsgálata két meghatározó irányzatot hívott életre. Az egyik a kontingencia-elméleti alapokon nyugvó megközelítés, mely a rendszert magában foglaló szituáció jellemzésével, a szituáció változói és a rendszer jellemzői közötti illeszkedéssel, valamint ennek a magatartásra és a teljesítményre gyakorolt hatásával foglalkozik. A másik az intézményi közelítés, mely a rendszert a szervezeti tagok magatartására jelentős hatást gyakorló intézményként értelmezi (vö. *Macintosh*, 1988). A kontextus leírására e fejezetben az első csoportba tartozó szerzőket hívom segítségül.

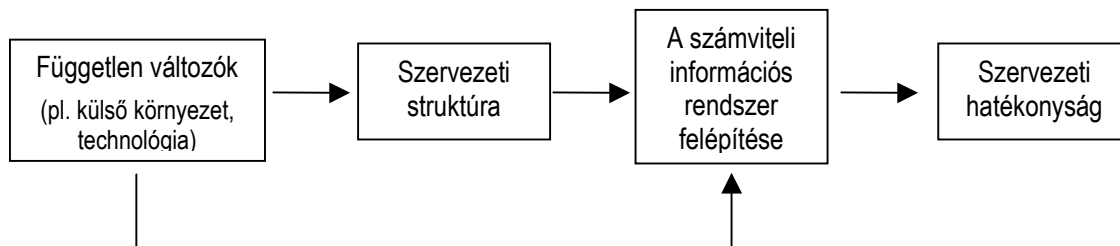
A *szervezeti struktúra* kontingencialista megközelítése a hatvanas években, elsősorban *Burns/Stalker* (1961), *Woodward* (1958 és 1965), *Lawrence/Lorsch* (1967), valamint a Chicagói Egyetem és az Aston Egyetem kutatócsoportjainak munkássága révén vált meghatározó irányzattá (az irodalmakhoz, a szervezeti struktúra befolyásoló tényezőinek számbavételéhez magyar nyelven lásd *Dobák*, 1988, 42.; *Kieser* 1995, 220.)

A kontingencialista felfogás ugyanakkor a hetvenes évektől kezdve jelentős szerepet kapott a *számviteli, illetve vezetési kontrollt vizsgáló kutatásokban* is. Számos szerző véli úgy, hogy a szituációs magyarázatra való, funkcionalista-strukturalista szemléletű törekvés igen hasznos lehet a vezetői leképző és elemző rendszerek kutatásánál. Láthattuk, hogy meghatározó angolszász történeti iskolák is ide kapcsolódnak.

E helyen én csak néhány koncepciót emelek ki a szervezeti kontextus változói és egy vezetésorientált leképző és elemző rendszer változói közötti kapcsolat vizsgálatával foglalkozó nagyszámú publikációból, s rendezem ezeket olyan szerkezetbe, amelyhez kapcsolódva lehetőség nyílik saját szituációértelmezésem bemutatására.

²⁷ A szerző vezetési számvitel alatt a vezetés kontroll funkcióját támogató számviteli információk összességét érti (*Bodnár*, 1997, 20., 32.).

OtleyWilkinson (1988, 148.) összefoglaló tanulmányában arról ír, hogy a számviteli információs rendszerek kialakításának kezdeti kontingencialista modellje egyenesen a szervezetelméletből származott, s a következő formát öltötte (7. ábra; vö. Otley, 1980; Stoll, 1996, 30.):



7. ábra: A számviteli információs rendszerek kezdeti kontingencialista modellje

Forrás: Otley/Wilkinson (1988, 149.)

A szerzők egy része Otley beszámolója szerint a szervezeti struktúra és a rendszer jellemzői közötti kapcsolatot vizsgálta, egy másik részük azonban a független változók közvetlen hatásának lehetőségét is állította. Otley továbbfejlesztette a modellt, és (ami a kutatásom szempontjából releváns részét illeti) a független változókat a szervezet által nem befolyásolható tényezőkre, illetve a szervezeti célokra/stratégiára bontotta (vö. Hayes, 1977; Tiessen/Waterhouse, 1978, Hayes, 1978 összekapcsolódó írásait).

Ein-Dor/Segev (1978) művében – mintegy kétszáz idevágó publikáció feldolgozása után – kísérletet tesz arra, hogy azonosítsa, csoportosítsa és ábrázolja egy vezetői információs rendszer felépítése szempontjából releváns környezeti változókat. A szerzők először az egyedi befolyásoló tényezők és a fekete doboznak tekintett szervezet hatékonysága közötti összefüggéseket vizsgálják, majd a független változók közötti kapcsolatokat is bevonják az elemzésbe.

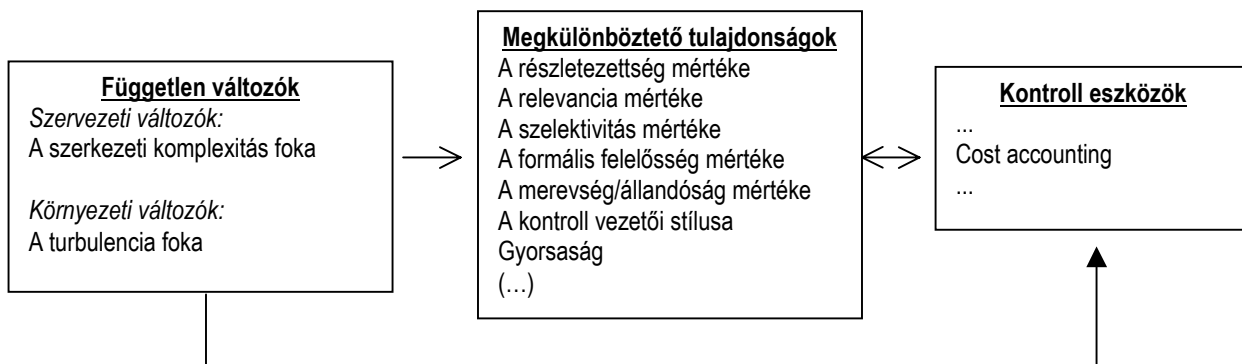
A változókat a kutatók három csoportba, a nem kontrollált, a részlegesen kontrollált és a kontrollált tényezők halmazába sorolják, majd e kategóriák segítségével építik fel a rendszer kontextusának vizsgálatához alkalmazott modelljüket. A *nem kontrollált elemeket* adottnak tételezik, egyrészt, mert a megváltoztatásukhoz szükséges idő több lenne, mint a rendszer bevezetésének ideje, másrészt a rendszerépítőknek elenyésző befolyásuk van e tényezőkre. Ide tartozik a vállalati méret, a szervezeti struktúra, a szervezeti működés időhorizontja (a tervezési rendszer, az iparági technológiaváltozások jellemzői), illetve a külső szituáció egyéb elemei (pl. a szükséges munkaerő, eszközök és eljárások elérhetősége stb.). A *részlegesen kontrollált változók* a rendszer bevezetésének időszakában változtathatók; ha kívánt tulajdonságuk nem is érhető el tökéletesen,

azért a helyesnek tartott irányba befolyásolhatók. Ilyen tényezők például a rendelkezésre álló pénzügyi eszközök nagysága, a szervezet formalizáltságának mértéke, az adatokhoz való hozzáférés lehetősége vagy éppen a vállalati pszichológiai-kulturális légkör (elvárások, beállítódás a bevezetendő rendszerrel szemben). A *kontrollált változókat* a vállalat vezetése teljes mértékben kontrollálja alatt tudhatja, azaz értékeiket és aktuális állapotukat tetszőleges időben meghatározhatja. Ide sorolható például a vezetési szintek száma vagy a felelős vezetők elhelyezkedése a szervezetben.

Amigoni (1978) a fenti gondolatokat annyiban viszi tovább, hogy a fekete doboz megközelítésből kilépve a környezeti változók, egy szervezeti kontrollrendszer jellemzői és eszközei közötti összefüggéseket is vizsgálja. Amigoni szerint sok kísérlet kudarcba fullad, amely a kontextus változói és a szervezeti kontroll eszközei (pl. a cost accounting) közötti viszonylatokat kutatja, s ennek két valószínűsíthető oka van:

- a környezeti változók nem relevánsak a kontrolltevékenység szempontjából;
- a kontrollrendszer eszközkénti bemutatása nem korrekt, mert ezek az eszközök célszerűek, így tehát különböző szervezetekben különböző módon festenek, illetve használhatók.

Az elemzés sikere érdekében a szerző szerint először a kontrollfolyamatot befolyásoló megfelelő (független) változókat kell azonosítani. Második lépésben szükséges a kontroll rendszer megkülönböztető tulajdonságainak meghatározása. Ezek után kerülhet sor a befolyásoló tényezők és a rendszer alaptulajdonságai, az eszközök és az alaptulajdonságok, illetve a független változók és az eszközök közötti kapcsolatok feltárására (lásd a 8. ábrát).



8. ábra: A cost accounting kialakításának értelmezési kerete Amigoni alapján

Forrás: Amigoni (1981, 84.)

Amigoni független változóként a komplexitás, illetve a turbulencia foka között tesz különbséget. A strukturális komplexitásnak két dimenziója van:

- az üzleti területek száma és összefüggései (minél több ilyen egység van, annál több, komplexebb és sokrétűbben kapcsolódó technológia, termék, piac, értékesítési csatorna létezik, annál nagyobb tehát a strukturális komplexitás),
- a szervezeti egységek száma és formája (minél több és formailag sokszínűbb egység fordul elő, annál magasabb a strukturális komplexitás foka).

A folytonosság hiányának (diszkontinuitás) foka a környezet változékonyságát jelzi. A kontextus dinamikus, ha a változás mértéke magas, de előre látható, és nagyon komplex, ha a környezet turbulens, vagyis a változások előre láthatatlanok.

Schehl (1994) a független változókra koncepcionálisan hasonlóan tekint, mint Amigoni, elemzésében azonban jóval tovább jut. Tanulmányában kiindulópontként az iparvállalaton kívül s ennek keretein belül lezajló strukturális változásokra összpontosít, majd vizsgálja ezek hatásait a költségstruktúrára, illetve a szervezetek költségeket képző és elemző *Kostenrechnung* rendszerére. A külső szerkezeti változások elemzésekor módszeresen áttekinti a globális környezet elemeit (a gazdasági, a technológiai, a fizikai-ökológiai, a szociokulturális és a jogi-politikai komponenseket), majd a feladatkörnyezet változásait (értékesítési és beszerzési piacok) elemzi. A vállalatban belüli változások tanulmányozása a vállalati méret, a jogi forma, a tulajdonviszonyok, a vállalati célrendszer, a technológiai állapot és a vállalatvezetési, illetve szervezeti magatartásban megmutatkozó német tendenciák számbavételét jelenti. Ehhez kapcsolódóan a strukturális változások közötti összefüggések is terítékre kerülnek.

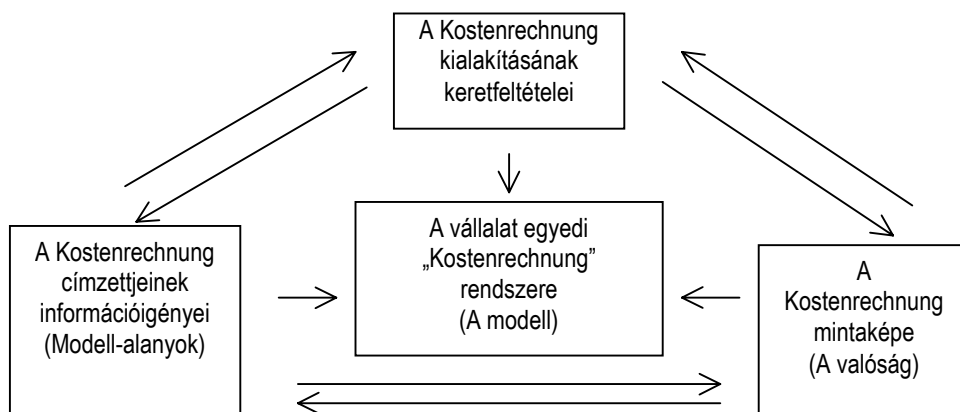
Becker (1984) felfogása *Schehl* koncepciójához illeszkedik, amikor a vállalatban kívüli és azon belüli tényezőket sorolja fel. Míg az előzőben nála a jogszabályi feltételek, illetve a tág gazdasági és iparági jellemzők (konjunktúraciklusok és strukturális változások) jelennek meg, addig a belső elemekhez a vállalatfejlődést (a vállalat kora, tőkeellátottsága, forgalom- és eredményalakulása, növekedési szakaszai) és a vállalatvezetési kérdéseket (vezetési funkciók, mint célképzés, kontroll, szervezés, személyes vezetés, szervezeti forma, centralizáltság, a vezetők érdeklődési területei és önbecsülése, továbbképzés, a vállalatban működő tanácsadó) sorolja.

Brink (1992, 171.) az eddigi szerzőkhöz hasonlóan hangsúlyozza, hogy „a bevezetendő Kostenrechnung rendszer kiválasztását (azaz a rendszerjellemzők konkrét megjelenési formáinak meghatározását) az előre rögzített kialakítási célokra (elvárt hatásokra) összpontosítva, a lehetséges jellemzőkombinációkból a szituatív feltételek figyelembevételével kell megvalósítani”. Befolyásoló tényezőkként ő a célokat és a kontextuális tényezőket (a keretfeltételeket) rögzíti, majd e két csoportot több szempont szerint rendszerezi:

- Brink is felveti az „eredet” szempontot, mely a tényezők térbeli elhelyezkedését ragadja meg; eszerint vállalaton kívüli (pl. gazdasági helyzet, piaci szituáció, jogi normák, általánosan érvényes szabályok a költségszámításra, konszernirányelvek, technológia) és belső (pl. vállalati méret, szervezeti struktúra, a termelési folyamatok jellege, automatizáltság, termékszerkezet, információtechnológia, a munkatársak képzettsége, vállalati kultúra) tényezők léteznek.
- A „kötöttség foka” szerint megváltoztatható és megváltoztathatatlan tényezők között tesz különbséget. Az utóbbiak a rendszer létrehozása szempontjából adott paraméterekként kezelendők (pl. törvények). Megváltoztathatók azok a tényezők, amelyek korábban ugyan adótnak voltak tételezhetők, ám „kötöttségük” döntések visszavonásával/megváltoztatásával enyhíthető.
- A „felhasználási terület” szempontja azt fejezi ki, hogy bizonyos tényezők a teljes rendszerre vonatkoznak, míg más követelmények csupán a rendszer bizonyos elemeire.
- További tagolási szempontot jelent például a Kostenrechnung információkinyerési és –feldolgozási folyamatának elemzése.

Egy Kostenrechnung rendszer kialakításának folyamatában mindezek mellett Brink szerint szerepet játszanak eredményorientált megítélési kritériumok (relevancia, helyesség, pontosság, biztonság, időszerűség), rendszer- és folyamatorientált kritériumok (következetesség és ellentmondás-mentesség, szabályszerűség, praktikusság, rendelkezésre állás, a számbavétel egyszeri jellege, az elszámolás egységessége és állandósága, bizonylati elv, modularitás, rugalmasság, gazdaságosság), valamint személyorientált kritériumok (átláthatóság, érthetőség) is.

Krieger (1995) „Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung: ein Beitrag zur Weiterentwicklung der situativen Kostenrechnungstheorie unter besonderer Berücksichtigung der Industriebetriebe”²⁸ címmel írt doktori disszertációt. Művében – amely a kortárs irodalomban megítélésem szerint e téren a legátfogóbb és legalaposabb – megállapítja: „a Kostenrechnung befolyásoló tényezőivel foglalkozó szakirodalom áttekintéséből kiderül, hogy eleddig csak kevés olyan megközelítés született, amely a befolyásoló tényezőknek általánosan érvényes, a Kostenrechnung kialakításában való alapvető elmélyülésre alkalmas rendszerezését szolgáltatná.” (Krieger, 1995, 105.). Az elméleti és gyakorlati szempontból egyaránt teljes rendszerezésre törekvő szerző kritikusan két német szerző modelljét is bemutatja, mielőtt saját koncepcióját vázolja. Brink (1992) kapcsán például hangsúlyozza, hogy az általa használt formális-leíró kritériumok általános érvényű, azaz a specifikus vizsgálati céloktól vagy egy elemzett vállalat adottságaitól független befolyásoló tényezők levezetésére alkalmatlanok. Művében e helyett a Kostenrechnung modellelméleti alapjaihoz nyúl vissza. Ennek eredményeképpen pedig egy négyelemű modellt vázol fel (9. ábra).



9. ábra: A Kostenrechnung kialakításának befolyásoló tényezői Krieger szerint

Forrás: Krieger (1995, 117.)

²⁸ „A költségszámítás vállalatspecifikus kialakítása: hozzájárulás a költségszámítás szituatív elméletének továbbfejlesztéséhez különös tekintettel az iparvállalatokra”

A vállalat egyedi Kostenrechnung modelljét eszerint a befolyásoló tényezők három nagy csoportja határozza meg. Az *információigény*, amely a költségszámítás céljaiban csapódik le, alapvetően befolyásolja a rendszer felépítését és működési folyamatait. Krieger ide sorolja a belső érintettek igényeit megtestesítő tényezőket (például a vállalati stratégiát, a strukturális formát, a vezetési stílust) és a külső érintettek hatását (pl. jogszabályi előírások, konszern anyavállalatának normái). A befolyásoló elemek másik halmaza maga a *leképezendő vállalati valóság*, melyet a költségszámítás mint modell strukturálisan hasonló módon kell, hogy megragadjon. Itt jelenik meg a termelési erőforrás-felhasználási folyamat valamennyi jellemzője és a költségbefolyásoló tényezők köre. Végül a szerző a rendszerépítés technikai, illetve módszertani-tudományos támogatását adó *keretfeltételeket* sorolja külön csoportba. Ilyen keretfeltételként említi meg a vállalat valamennyi leíró alaptulajdonságát, az informatikát, a szakirodalom által rendelkezésre állított elméleti ismereteket és a rendszercímzettek és -üzemeltetők költségszámítási tudását is. Az ábra nyilai jelzik, hogy a befolyásoló tényezők csoportjai nem függetlenek egymástól, közöttük kölcsönös kapcsolatok léteznek.

A tizedik fejezetben megjelenített kontextus-értelmezések segítettek abban, hogy a kutatás során a befolyásoló tényezők egyedi körét határozhattam meg. Minderről a harmadik, empirikus kutatással foglalkozó részben részletesen lesz szó.

III. RÉSZ: AZ EMPIRIKUS KUTATÁS

A vállalati erőforrás-felhasználást leképző és elemző eszközökről szóló szakirodalmi áttekintés után ebben a részben a hazai vállalatok körében végzett elemzésem menete és eredményei olvashatók.

A tizenegyedik fejezetben a kutatás alapjairól írok: megközelitésem és előfeltevéseim bemutatása után kutatási kérdéseimet fogalmazom meg. Ezt követően az alkalmazott kutatási módszereket, majd a hipotéziseket mutatom be. A tizenkettedik fejezet egy kérdőíves felmérés folyamatát és eredményeit tárja fel; a tizenharmadik fejezet az ehhez tartalmilag kapcsolódó esettanulmányt és annak értékelését tartalmazza.

11. fejezet: A kutatás alapjai

A kutatómunka során egymásra épülve többféle kutatási módszert alkalmaztam. Az alfejezetben először a kutatás filozófiáját és előfeltevéseit mutatom be, majd a kutatási kérdéseket pontosítom. A kérdések megválaszolásához vezető lehetséges – a szakirodalomban általam fellelt – utak felvázolása után azokat az okokat összegzem, amelyek miatt én a megvalósított vizsgálati módszereket választottam. A kutatás alapjairól szóló fejezetet hipotéziseim zárják.

11.1. A kutatás filozófiája és előfeltevései

A kutatás egyik alapvető elköteleződését az 1. fejezetben bemutatott *vállalatértelmezés* jelenti. A szervezetet erőforrás-egyesítő és -átalakító rendszerként határoztam meg. E szemlélet részemről *választás* lehetséges felfogások közül. A választás a kutatás szempontjából ugyanakkor számos következménnyel jár, melyekre a szervezetelméletek csoportosítása és e halmazok alapvető jellemzőinek összehasonlítása mutathat rá.

Gmür (1993) a kategorizáló művek tanulmányozásának eredményeképpen úgy véli, az elméletek sokaságában a választóvonalat a *rendszer- vagy struktúraorientált*, illetve a *cselekvés- vagy individuumorientált* megközelítések között lehet meghúzni (vö. Burrell/Morgan, 1979; Astley/Van de Ven, 1983). A *rendszerorientáció* melletti elméleti elköteleződés szerinte az alábbi szemléletbeli jegyeket hozza magával:

- a megközelítés jellemzően „funkcionalista”; a megismerési tevékenység célkitűzése a megértés helyett inkább a magyarázat, a szabályszerűségek megragadása, az oksági kapcsolatok feltárása és általánosítása az előrejelzés és a kontroll érdekében;
- az elemzés tárgya a látható formális szervezet vagy annak egy része az informális elemek, illetve az egyéni szintű interakciók helyett; azaz
- e közelítésben a szervezetek racionális és technikai jellemzőkkel leírható rendszerek, melyeket elsősorban a külső hatások kényszerítenek változásra, s nem egyéni, szubjektív jelentéssel bíró cselekedetek társadalmi konstrukciói;
- a szemlélet a szervezet (strukturális és egyéb) elemeire, és nem a szervezés folyamatára összpontosít;
- a megközelítés alapvetően a stabilitást és a konvergenciát tételezi, s kevésbé a változást és divergenciát kutatja;
- módszertanára a deduktív, látszólagos értéksemlegességre törekvő magyarázat jellemző.

Szakirodalmi vizsgálódásaim azt a tapasztalatot hozták, hogy a költségszámítási, vezetői/költségszámvetési kutatásokban hagyományosan e rendszer-, illetve struktúraorientált megközelítés élt. A kutatók hosszú időn keresztül alapvetően pozitívista ismeretelméleti alapon közelítették tárgyukat. A rendszerek vizsgálatánál különböző módszertanokkal éltek, de magukat semleges (külső) szemlélőnek tekintették, a téma vizsgálatakor objektív környezeti és rendszerjellemzők létezését tételezve. A vezetés számára ebben az értelmezési keretben a szervezet és az abban alkalmazott eljárások eszközök céljai eléréséhez. Az utóbbi évtizedekben az objektívista-pozitívista kutatói szemlélet mellett ugyanakkor teret kapott az interpretatív ismeretelméleti megközelítés is. Ennek jegyében a kutatók elsősorban megérteni szeretnék a rendszereket és a mögöttük húzódó folyamatokat, az egyéni döntéseket és cselekedeteket, a csoportviselkedést elemzik, a folyamatra, a változásra és ennek hatótényezőire összpontosítanak stb. (Llewellyn, 1993).

A vizsgálódásban eltöltött esztendőik esetében végül egy sajátosan megnyilvánuló, összetett kutatási filozófiát eredményeztek. Alapállásomat a következő tételek jellemzik legjobban:

- A vizsgálat szűken vett tárgyhóhoz, a költségszámítási és -elemzési rendszerekhez a vállalati valóságot *külső szemlélőként* megragadni és értelmezni kívánó szereplőként (pozitivistá ismeretelméleti alapon) közelítettem. E tekintetben tehát a téma kutatási hagyományaiba illeszkedem.
- A kutatásban a *rendszerelemzést kibővítettem a rendszer környezetének elemzésével*. A kutatás ezzel a társadalomtudományok „kontextuális magyarázataihoz” (Kieser/Kubicek, 1992, 46.) kívánt csatlakozni, melyek egy rendszer jellemzőit a bennfoglaló környezet jellemzőin keresztül vizsgálják.
- A rendszerszemléletű, kontingencialista szervezetértelmezés klasszikus felfogásától ugyanakkor *több ponton is szándékomban állt eltávolodni*. Kutatásom *nem a szervezet struktúrájára*, hanem a vezető információs-döntéstámogató rendszerére irányult. Az elemzés *fő hangsúlya* a rendszer jellemzőire és környezetére, a köztük lévő kapcsolatok feltárása esett, ami viszont szükségszerűen érintette a rendszernek a szervezeti tagok magatartására, valamint (ezen keresztül is) a szervezet hatékonyságára gyakorolt hatását.
- A fejemben egy egyszerű koncepció élt, amely azonban bonyolult mögöttes összefüggéseket rejtett. A vizsgált leképző és elemző rendszert az első részben leírtak szerint modellként, háromtényezős viszonyrendszerben értelmeztem. E szerint létezik a valóság, a modell és a modell megalkotója. Az „eredeti” objektumrendszerhez a másik, a vizsgálat céljául szolgáló rendszer hozzárendelését a modell alkotója végzi. Feltételezéseim szerint így a modellbe beépülnek a szubjektumra jellemző értékek és célok. Kutató munkám egy adott pontján megpróbáltam azonosítani a *rendszeralkotót*, s kísérletet tettem a felfogások, preferenciák, szándékok, egyéni elköteleződések bevonására.

Ebben a megközelítésben szándékaim szerint nem arról volt szó tehát, hogy a környezeti feltételek egyértelműen meghatározzák a rendszer struktúráját és tartalmát. A rendszert építők döntési és cselekvési szabadsággal rendelkeznek, amelyet a szituáció személyes megítélésével használnak ki. A „rendszeralkotó” cselekvő, gondolkodó és érdekek által vezérelt személy, aki bizonyos célok megvalósítása érdekében a legalkalmasabb megoldást keresi. A vizsgált konkrét rendszer tehát ilyen értelemben eszköz, amelynek segítségével a céloknak megfelelő hatásokat lehet kiváltani. Ez a kutatói szándék egyébként nem teljesen idegen a kontingencialista magyarázattól; annak ún. cselekvésorientált irányához közelít.

- Az általam kutatott eszközök jellemzői eszerint a (változó) kontextushoz igazodnak. A kutatásban nem csupán a releváns befolyásoló tényezőket kívántam feltárni, hanem a szituációs befolyásolás hogyanját, azaz a tényezők hatásmechanizmusának folyamatát is. Nem csak a jelen idejű mozdulatlan kép, hanem az idáig vezető múlt, illetve a jövőbeli tervezett változások megismerése is célom volt.

Hasznosnak és célszerűnek találtam tehát a kontingencialista magyarázat stratégiáját, azt azonban előbbé kívántam tenni. A kutatásban ezért az eszköz és kontextusának vizsgálatát a „rendszeralkotó”, a szándékok és célok, valamint a folyamat hangsúlyosabb megragadásával bővítettem.

A kutatási módszerektől elvárható volt, hogy támogassák a fenti felfogást, illetve az ennek bázisán megfogalmazott kutatási kérdések megválaszolását. Mielőtt azonban róluk esne szó, egyértelműen rögzítem a vizsgálódások elemzési egységét és alapkérdéseit.

11.2. A kutatás elemzési egysége és alapkérdései

Kutatásom elemzési egységeit az erőforrás-felhasználást a vezetés szempontjai szerint leképező és elemző vállalati rendszerek alkották. A korábbiakban kifejtettek szerint ez alapvetően a költségekkel dolgozó, másodlagosan a stratégiailag kritikus erőforrásokra irányuló eszközök vizsgálatát jelentette.²⁹

A kutatási kérdéseket – pusztán a célszerűbbnek vélt belső logika miatt – tartalmilag fordított sorrendben fogalmaztam meg.

²⁹ Az „alapvetően” kitétellel itt azt kívánom még egyszer hangsúlyozni, hogy a kutatás induló keretmodelljében, a módszertan megtervezésében, a hipotézisek döntő többségében a vállalatok költségszámítási és -elemzési rendszere jelent meg. E kutatási fókusz mellett azonban, a téma kapcsolódása és érdeklődésem miatt helyet kapott a stratégiailag kritikus erőforrások témaköre is.

Stratégiaiilag kritikus erőforrások és leképzésük speciális eszközei

Erős kutatói kíváncsiság fűtött arra vonatkozóan, hogy megtudjam: mit tekintenek a vizsgálatba bevont szervezetek (címzett) vezetői stratégiaiilag kritikus erőforrásoknak. A szakirodalmat feldolgozó fejezetekben kifejtettek szerint ezek egy része jelentősége ellenére sem jelenik meg a számviteli leképző és elemző rendszerben. Mit gondolnak a vezetők mérhetőségükről? Kinek a feladata lenne a mérés és az értékelés? Hogyan kellene ennek történnie? Létezik-e erre szolgáló eszköz a vállalatnál?

Az erőforrás-felhasználás költségek általi leképzése és elemzése

Kutatásom fő célja volt, hogy jellemezzem a vállalati számviteli rendszerek költségekkel dolgozó elemeit. A szakirodalmat feldolgozó II. részben összefoglaltam, elméletileg miként írhatók le ezek az eszközök.

Egyrésztől szándékom volt azonosítani azokat a befolyásoló tényezőket, melyek a vizsgált rendszerek jellemvonásait meghatározzák. Ki játssza a „rendszeralkotó” szerepét? Hogyan írható le a befogadó szervezet? Milyen tényezők játszanak lényeges szerepet abban, hogy az adott vállalatoknál éppen így számolják és elemzik a költségeket? Maguk a költségek hogyan változtak az utóbbi időben? A szervezet egyes érintettjeinek, belső és külső kontextuális jellemzőinek mekkora a hatása?

Másrésztől kíváncsi voltam, mi mondható el a hazai üzleti szervezetek költségszámítási és -elemzési gyakorlatáról. Az eszközök milyen célokat szolgálnak? Milyen folyamatok építik fel őket? Hogyan strukturálódnak? Milyen egyéb működési tulajdonságokkal bírnak? Visszatükrözik-e az irodalomban fellelt tendenciákat? A rendszer működtetése kinek a hatáskörébe tartozik?

A jellemzőkön és a befolyásoló tényezőkön kívül harmadrészt az érdekelt, a „rendszeralkotó” mennyire elégedett a jelenlegi rendszerrel. Ha megítélése pozitív, az azt is jelentheti, hogy az általam megismert rendszer illeszkedik a kontextushoz, az elvárásokhoz, a célokhoz. Ha nem, kiderülhet, mi hiányzik még az ideális állapothoz.

Összefoglalva a kutatás alapkérdéseinek ezek alapján a következők tekinthetők:

1. Stratégiailag kritikus erőforrások és leképzésük speciális eszközei

- 1a. Mely tényezőket tekintik a vezetők vállalataik stratégiailag kritikus erőforrásainak?
- 1b. Mennyire tartják a vezetők lehetségesnek és szükségesnek a kritikus erőforrások mérését?
(Létezik-e az erőforrás-felhasználás nem számviteli, speciális eszköze a szervezeteknél?)

2. Az erőforrás-felhasználás költségek általi leképzése és elemzése

- 2a. Ki a rendszerek „rendszeralkotója?” Milyen kontextuális tényezők játszanak lényeges szerepet a rendszerek jelenlegi jellemzőinek alakításában?
- 2b. Hogyan jellemezhetők a rendszerek irányultságukat, alaptulajdonságait illetően?
- 2c. Hogyan jellemezhetők a rendszerek funkcióikat és a működésüket meghatározó folyamataikat illetően?
- 2d. Mennyire elégedettek a „rendszeralkotók” a rendszerekkel?

A következő alfejezet a kutatási kérdések megválaszolásához vezető módszerekről szól.

11.3. A kutatásban alkalmazott módszerek

A kutatás módszertana, az adatgyűjtés és -elemzés mikéntje nyilvánvalóan „szellemi kapcsolatban” van a kutatás filozófiájával, a kettő között azonban egyértelmű kapcsolatot nem állíthatunk. Myers (2000) például az információrendszerek kvalitatív kutatási hagyományainak elemzésén keresztül mutatja meg ezt. A szerző három ismeretelméleti irányultságot definiál (a pozitivista, az interpretatív és a kritikai megközelítést), majd számos hivatkozással igyekszik alátámasztani, hogy az ún. kvalitatív módszerek mindhárom filozófiai alapon alkalmasnak bizonyulhatnak. Az esettanulmány-módszer vagy az akciókutatás eszerint szellemiségében lehet pozitivista, interpretatív vagy kritikai egyaránt. Másfelől – mint ahogy azt Radácsi (2000) is kifejti – a kutatási hagyományok közötti átjárás, még ha módszertani oldalról könnyűnek is látszik, „szellemiségében” nem olyan egyszerű.

A publikált elemzések és összefoglaló művek tanulmányozása elárulják, hogy a rendszerekhez kapcsolódó kutatásokban – különböző ismeretelméleti alapokon – a kvantitatív és a kvalitatív módszerek egyaránt teret kapnak:

- Számos tanulmány nagy mintán kérdőíves adatszerzésre épülő, matematikai-statisztikai elemzésekkel dolgozó, kvantitatív módszertant felvonultató kutatásokat mutat be (angolszász kutatásokra lásd pl. *Bright/Davies/Downes/Sweeting*, 1992; *Drury/Braund/Osborne/Tayles*, 1993; *Drury/Tayles*, 1995; *Innes/Mitchell*, 1995 és 1997; *Innes/Mitchell/Sinclair*, 2000; német kutatásokra lásd pl. *Becker*, 1984; *Küpper*, 1984; *Schehl*, 1994).
- A kvalitatív módszertanok közül igen elterjedt a vállalati dokumentumelemzéshez is kapcsolódó esettanulmány-írás (pl. *Bruns/Kaplan*, 1987; *Otley/Berry*, 1994; *Jazayeri/Hopper*, 1999), de jelen van például az akciókutatás is (*Seal/Cullen/Dunlop/Berry/Ahmed*, 1999).
- Különböző módszertanok kombinációját találjuk például *Siegel/Sorensen* (1999) nagyszabású vezetői számviteli kutatásában, vagy *Kaplan/Duchon* (1988) és *Gable* (1994) információrendszerekre vonatkozó kutatásában.

Bár a vállalati gyakorlat felméréséről különböző szerzők korábban is beszámoltak (sok szervezet elemzése után általános jellegű értékelést ad pl. *Balla*, 1981; *Bartók Nagy*, 1981; *Pagács*, 1984; egyedi szervezetek vizsgálata jelenik meg pl. *Deákné*, 1980; *Vértesy*, 1984 műveiben), kiterjedt *hazai tudományos kutatások* vizsgálatom tárgyát illetően csak a kilencvenes évek közepétől valósultak meg. E felmérésekben ugyanakkor az erőforrás-felhasználás leképezésének és elemzésének mikéntje nem önálló témaként, hanem a számviteli vagy a controlling rendszerek tanulmányozásához kapcsolódóan jelenik meg. A kutatók általában komplex – a kvantitatív és kvalitatív technikákat is alkalmazó – módszertani közelítéssel élnek.

E helyen *Csányi/Dolgos/Wimmer* (1997) és *Bodnár* (1999) vizsgálatait emelem ki, azért, mert ezeket a kutatásokat időben és tartalmilag saját vizsgálódásom közvetlen előzményeinek tekintem.

Csányi/Dolgos/Wimmer (1997) elemzése a magyar gazdaság versenyképességének vizsgálatát célzó „Versenyben a világgal” program Költséggazdálkodás alprojektjének zárótanulmánya. A kutatók az alprojekt keretében egyrészt a költséggazdálkodást mint eszközt, másrészt a vállalatok teljesítménymérési gyakorlatát elemezték, ezen kívül pedig a magyar gazdaság „hatékonyság-szemponút” sajátosságait vázolták fel. A vállalati mintát tevékenységi körönként és a tulajdonosi struktúra mentén bontották meg. A kvantitatív adatelemzés mellett interjúkat és esettanulmányokat is készítettek.

A költséggazdálkodás a szerzők kutatásában a vállalat mérleg szerinti eredményének elemzését, illetve az ennek növeléséhez való hozzájárulás elősegítését jelenti. Funkciója eszerint egyrészt az adóminimalizálásban, másrészt a döntéstámogatásban ragadható meg.

A kutatók kiemelten vizsgálták a költségszerkezet változását, a költségallokáció módját, a költségek nyilvántartását, a költséggazdálkodás informatikai támogatottságát és a funkcióhoz kapcsolódó jövőbeli elképzeléseket. Úgy találták, hogy

- a kis szervezetekben a költséggazdálkodás funkciója elsősorban a tulajdonos helyzetének optimalizálása;
- a döntéstámogatás a közepes és nagy vállalatoknál jellemzőbb;
- a külföldi cégek nincsenek fölényben a döntéstámogatási módszertanok színvonalát illetően;
- a termékszintű kalkuláció a jövedelmezőségi számításokat és az árképzést támogatja leginkább,
- a belső elszámolóárak tekintetében, illetve a stratégiai és nem rutinszerű döntések támogatásában azonban nem játszik lényeges szerepet.

A kutatóknak összességében úgy tűnt, a válaszadók döntéseikben nem hangsúlyozzák túl a költséginformációkat. A költségek számbavétele hagyományosan termékek és költséghelyek szerint történik, az anyagi folyamatok leképzése elmarad a kívánt színvonalától, a felosztás tapasztalt módszertana pedig szerintük nagy eséllyel vezet torz költséginformációkhoz. A számítógépes támogatottság a válaszok alapján jónak tűnik, de a szerzők megítélése szerint még mindig nem kielégítő. A költséggazdálkodás területén a megkérdezettek nem terveztek komoly változtatásokat.

A tanulmány elsősorban a rendszereket leíró célzattal, a pillanatfelvétel készítésének céljával született. A befolyásoló tényezők közül a tevékenységi kör és a tulajdonosi szerkezet jelent meg.

Bodnár (1999) doktori disszertációjában a hazai üzleti szervezetek controlling rendszereinek összetevőit és jellemzőit vizsgálta. A controlling rendszer legfontosabb alkotóelemei a kutató szerint az alábbiak:

- a felelősségi és elszámolási egységek,
- a stratégiai tervezés,
- az üzleti tervezés (beleértve a döntéselőkészítő gazdaságossági számításokat is),
- az operatív (keret)tervezés,
- a költség- és teljesítményszámítás,
- a beszámoló jelentések,
- az elemzési eszközök (eltérés-elemzés, mutatók, érzékenységvizsgálatok).

A „költségszámítás” így a controlling rendszer részeként került górcső alá. A kutató több mint hét éven át tartó adatgyűjtési munka során élt a résztvevő megfigyelés, a dokumentumelemzés, a kérdőíves felmérés és a mélyinterjúk módszertanával is. A költségszámításra vonatkozóan eredményeinek összefoglalásakor a következő lényegi kijelentéseket tette:

- A vizsgált vállalatok nagy része a költségek gyűjtésének és kiértékelésének tapasztalt módszertana alapján nem rendelkezik pontos információval a termékek és szolgáltatások, illetve az egységei által felhasznált erőforrásokról.
- A rendszerek jellemzően nem alkalmaznak más költségeket a vezetői döntéstámogatás keretében a külső érintetteknek szóló költséginformációkhoz képest, és alapvetően a múltra koncentrálnak.
- A költségek eltéréselemzése tekintetében a pusztán számszaki összevetés látszott jellemzőnek; az eltérések részletekbe menő, okokat feltáró vizsgálata ritkának bizonyult.
- Egyes funkciókat illetően (pl. belső elszámolóárak képzése) ugyanakkor a kutató pozitív módszertani tendenciákat említett.

Az elsősorban a célszerű értelmezési keret kialakítását, illetve a jellemzést célul tűző kutatásban a controlling rendszer, s ennek keretében valamennyi részrendszere kontextuális befolyásoló tényezőiként a piaci környezet, az információtechnológia fejlődése, a specifikus szakmai környezet fejlődése, a tulajdonosi struktúra, a szervezet mérete, a vállalat profilja és a szervezet strukturális jellemzői (ezen belül is elsősorban a munkamegosztás jellege és a centralizáltság-decentralizáltság mértéke) jelennek meg.

Mindkét kutatásból számos ötletet meríthettem, és sok ismeretet szerezhettem kérdéseim megválaszolásához. A vizsgálatok eredményei ugyanakkor arra ösztönöztek, hogy a tapasztaltaknál módszeresebben és mélyebben eredjek utána a rendszerek jellemzőinek és a befolyásoló tényezőknek. Egyfelől a korábbi kutatások számomra adósak maradtak lényeges információkkal. Nem derült ki, mely funkciók azok, amelyek erősek, s melyek kevésbé azok, hogyan tervezik és elemzik költségeiket a cégek, milyen tényezők játszanak kiemelt szerepet a rendszerek alakításában, s melyek nem stb. Másfelől keveset tudtam meg a vezetés szerepéről és elvárásairól; arról, hogy a költségszámítás és -elemzés megvalósításakor valóban „vezetői rendszerekről” van-e szó.

A kutatási kérdéseim megválaszolásához vezető vizsgálati módszerek kiválasztásában, konkrét megvalósításában és egymásra építésében mindvégig (vagy talán helyesebb, ha úgy fogalmazok: minden időben) tudatosan igyekeztem eljárni. Mégis: az empirikus kutatómunka egy olyan elhúzódó folyamat, melyben számos előre nem látott elem jelenik meg. Az idő előrehaladtával újra és újra feltettem magamnak a legalapvetőbb kérdéseket, megfogalmaztam a célokat és elgondoltam a hozzájuk vezető legcélszerűbb utakat – s válaszaim rendre némileg más tartalommal telítődtek meg.

Az alábbi pontok e személyes út általam legfontosabbnak tartott mérföldköveit jelzik:

- Diplomamunkámat *Költségek és költségszámítási rendszerek* címmel írtam meg. E szakdolgozat elméleti alapja passzai ösztöndíjam alatt született, ahol elsősorban a német vállalatgazdaságtani szakirodalomban mélyültem el.
- A „Versenyben a világgal” kutatási program első adatfelvétele (1995/96) a kutatási folyamat legelején, második adatfelvétele (1999) a disszertáció tervezet (és kutatási terv) írása közben zajlott. Bár a kérdőíves felmérés kérdéseinek megfogalmazásában részt nem vettem, kezdettől fogva úgy tekintettem a közvetlen szakmai környezetemben megszülető adatbázisokra, mint potenciális kutatási terepre. A vállalatok controlling rendszereinek jellemzésére később adatelemzéseket is végeztem (Lázár, 2000).
- A másodlagos elemzésként megvalósuló versenyképesség vizsgálatok mellett ugyanakkor korán megfogant bennem az önálló felmérés vágya is. Kezdő kutatási tapasztalataimat éppen a számomra sok ponton némi csalódást keltő „Versenyben a világgal” adatbázisai adták. Az adatokon végzett matematikai-statisztikai elemzések mögött ott húzódott egy kellemetlen érzés: a kutatói bizalmatlanság érzése. Ekkori szándékom szerint ezért egy saját fejlesztésű kérdőívvel és magam felügyelte adatfelvétellel kívántam továbblépni.
- Emellett fontos, hogy a diplomamunkában képviselt szűk kutatói fókusz lassan kitágult: a költségszámítási és –elemzési eszközök vizsgálata mellé másodlagos célkitűzésként megjelent az erőforrás-felhasználás speciális (a nem tárgyasult stratégiai erőforrásokra irányuló) eszközeinek tanulmányozása is.
- Első fázisként 2000. tavaszán külföldi tanulmányutam keretében készítettem egy kérdőív-tervezetet, melyet itthon témavezetőm segítségével csiszoltam tovább. A kezdeti, viszonylag hosszú kérdőívemből három kisebb (egy felsővezetői, egy gazdasági vezetői és egy középvezetői véleményeket vizsgáló) született. Az eredeti ötlet, az önbevallásos, postázás után önállóan zajló kérdőívkitöltés helyett pedig jóval kisebb mintán a magam vezette interjú lekérdezés mellett döntöttem. A bevetés előtt a kérdőíveket tesztelni kívántam. Tesztvállalatnak a Hungaropharma Rt.-t választottam, a véleményeket vizsgáló kérdőíveket pedig a BKÁE Vezetőképző Központjának „Controlling” és „Vezetői számvitel” kurzusain tanuló posztgraduális hallgatókkal tölttettem ki.

- A Hungaropharma Rt.-nél végzett tesztelés, az interjúk során megértettem: az alkalmazott módszertan két önálló kutatási eljárás keveréke, melyet szét kell választani. Szükségesnek mutatkozott egyrésről egyetlen rövid kérdőívvel a postai visszaküldésre építő nagymintás lekérdezés. Emellett hasznosnak és érdekesnek látszott – a trianguláció biztosítására, a kérdőíves vizsgálat eredményeinek validálására, illetve a kérdőívvel nem kutatható tényezők elemzésére – a kutatási tervezetben is rögzített esettanulmány módszer alkalmazása.
- 2001. őszén témavezetőm segítségével kutatási pénzt pályáztam és nyertem el. Eredeti kérdőívemet újradolgoztuk és véglegesítettük, így – továbbra is jelentős témavezetői támogatással – 2002. februárjában elindulhatott a kérdőíves adatfelvétel. Tavasztól pedig megkezdődtek az Erőterv Rt.-nél az alapozó interjúk.

Yin (1989) szerint valamennyi kutatási stratégia (mely az én fogalomhasználatomban a módszer kifejezést jelöli) a tapasztalati tények gyűjtésének és elemzésének különálló, saját logikával rendelkező útja. E stratégiák nem hierarchikusan épülnek egymásra (azaz például az esettanulmány nem az ismeretszerzés feltáró, a kérdőíves adatelemzés a leíró, a kísérlet pedig a magyarázó szakasza) – sokkal inkább pluralisztikus szemléletben kell ezekre tekintenünk. Ennek szellemében mindegyik stratégia – az esettanulmány-írás is – szolgálhatja valamennyi szakaszt.

A kérdés nem az, hol tartunk a kutatási folyamatban, hanem az, milyen jellegű a kutatási kérdés, milyen mértékben gyakorol kontrollt a kutató az aktuális magatartás felett, illetve a kutatás milyen mértékben összpontosít a jelenbeli eseményekre.

Yin e szempontokkal öt stratégia között tesz különbséget (lásd a 10. táblázatot):

Kutatási stratégia	A kutatási kérdés formája	A kutatás megköveteli-e az aktuális magatartás feletti kontrollt?	A kutatás a jelenbeli eseményekre összpontosít-e?
Kísérlet	Hogyan? Miért?	Igen	Igen
Kérdőíves felmérés	Ki? Mit? Hol? Mennyi?	Nem	Igen
Archív adatok elemzése	Ki? Mit? Hol? Mennyi?	Nem	Igen/Nem
Történetírás	Hogyan? Miért?	Nem	Nem
Esettanulmány	Hogyan? Miért?	Nem	Igen/Nem

10. táblázat: Kutatási stratégiák Yin szerint

Forrás: Yin (1989, 6.)

Kutatási kérdéseim jellege (a vázolt „érési folyamat” keretében) végül két módszert eredményezett:

1. A „Ki? Mit? Hol? Mennyi?” típusú kérdések megválaszolására „Költségek a vezetés szolgálatában” címmel egy ötszáz elemű mintán kutatócsoportunk kérdőíves felmérést végzett. A kutatás alapjairól, lebonyolításáról, az elemzésekről és a következtetésekről a 12. fejezet szól.
2. A kérdőíves vizsgálatok, illetve adatelemzések eredményeinek kiegészítésére (a „Hogyan?” és „Miért?” kérdések megvilágítására) született meg egy hazai vállalat mérési és értékelési rendszereinek születéséről és működtetéséről szóló tanulmány. Ezt – a módszertani bevezetéssel együtt – a 13. fejezet tartalmazza.

A vizsgálatok megkezdéséhez, a költségekkel dolgozó rendszerek kutatási kérdéseinek operacionalizálásához induló keretmodellt, valójában egy számomra nagy segítséget nyújtó gondolati vázat alkottam. Ezt mutatom be a következő alfejezetben.

11.4. A költségszámítási és -elemzési rendszer kutatásának induló keretmodellje

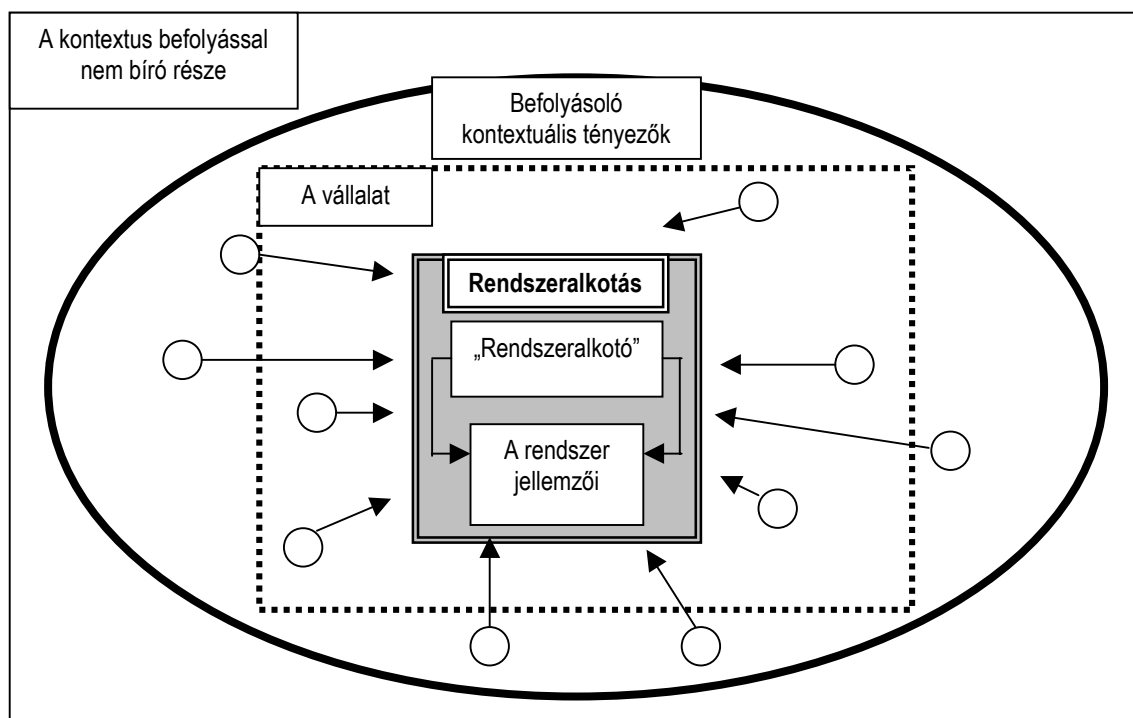
A keretmodell elvi alapjai a költségekkel dolgozó leképző és elemző eszköz modellszerűségében, illetve a rendszerkutatás kontingencialista (azaz a kontextus és az eszköz közötti kapcsolatokat vizsgáló) szemléletében keresendők. A kutatási keretmodell modellezi, milyen tényezők hatására és milyen elemekkel jön létre a vizsgálandó vezetői eszköz; egyben lehetőséget arra is, hogy a kutatási kérdéseket mérhetővé tegyem. A modell az alábbiak szerint értelmezendő:

1. A vizsgálandó eszköz az erőforrás-felhasználást a lényegesnek, illetve megragadhatónak tartott elemeket szem előtt tartva leképzi. A rendszer jellemzőit a feltételezés szerint
 - a „rendszeralkotó” észlelése és szempontjai,
 - a leképezendő vállalati erőforrás-felhasználás szerkezeti és tartalmi vonásai,
 - a rendszeralkotás kontextusának egyéb elemei határozzák meg.
2. A kialakítási folyamat modellbeli kulcsszereplője a „rendszeralkotó”, aki létrehozhatja a rendszer (adott pillanatban állandó) jellemzőit. A kutatási keretmodell ábrázolásakor ezért kiemeltem őt a kontextusból, közvetlenül az általa alakítandó rendszerhez rendelve.

Rendszeralkotóként a vállalat gazdasági vezetőjét neveztem meg. Ő az, aki a modell szerint végzettsége, képzettsége, tapasztalatai, meggyőződése és lelki alkata/személyisége szűrőjén át,

a technikai eszközök közvetlen befolyásolásának potenciáljával szakmai szervezetet épít, funkciókat teremt, fogalmakat definiál, tervezési és elszámolási struktúrát alkot, előírásokat és szabályzatokat ír, példát mutat – mindezzel alapvetően hatva a rendszer működésére.

3. A kontextusban a keretmodell szerint azonosíthatóak azok a tényezők, amelyek a kialakítási folyamatot, ezzel a rendszer jellemzőit egyértelműen befolyásolják. Ezeket *befolyásoló kontextuális tényezőknek* neveztem.³⁰ Azonosításuk és csoportosításuk során alapvetően a kontingencialista kutatásokban képviselt szemléletet érvényesítettem. Ennek megfelelően egyrészt a vállalat belső adottságaihoz, másrészt a külső kontextushoz sorolható faktorokat neveztem meg. Ugyanakkor, mint hogy kutatásom nem a struktúrára irányult, hanem a vezetés egy ettől eltérő dimenzióban értelmezhető eszközére, a *struktúrát* és a *szervezet tagjainak magatartási jellemzőit* most nem függő, hanem (a vizsgált leképző és elemző rendszer szempontjából) független változókként jelenítettem meg.



10. ábra: A kutatás induló keretmodellje

³⁰ Lényegesnek tartom megjegyezni, hogy a kontingencialista kutatásokban jellemzően a „kontextuális tényezők” kifejezés már önmagában a releváns, tehát befolyásoló tényezőket jelenti. Ettől az én szóhasználatom tehát némileg eltér.

A keretmodell kulcselemeiként a rendszerjellemzők és a befolyásoló kontextuális tényezők jelennek meg. A következő alpontok ezeket részletezik.

11.4.1. A rendszer jellemzői

Az erőforrás-felhasználást a költségek által leképző és elemző rendszer *jellemzőinek* kutatásomban három tényezőcsoportot tekintettem:

- a rendszer alaptulajdonságait és irányultságát,
- a rendszer (vezetői tevékenységeket támogató) funkcióit, illetve
- a rendszer működését (funkcióinak megvalósulását) meghatározó folyamatokat.

A csoportok a következőket jelentették:

A rendszer alaptulajdonságai és irányultsága:

- *lényegi irányultság:* döntéstámogatás-orientált, illetve magatartásbefolyásolás-orientált rendszerek
- *differentiáltság:* differenciálatlan vagy a célok szerint egyes részterületek, illetve funkciók tekintetében alrendszerekre bomló rendszer
- *időbeli irányultság:* tényköltségekkel dolgozó (a múltra irányuló), illetve terv- és tényköltségekkel dolgozó (a jövőre és a múltra egyaránt irányuló) rendszerek
- *a kezelt időtáv* a tervköltségekkel dolgozó rendszerek esetében: a következő periódusra orientált, illetve több periódus időtávjában is dolgozó rendszerek
- *a költségobjektumokhoz rendelt költségek köre:* teljesköltségszámítás, illetve részköltségszámítás

A rendszer funkciói:

- *Az erőforrás-felhasználás mérésére irányuló vezetői tevékenység támogatása*

A tényleges erőforrás-felhasználás mérésével a rendszer információkat szolgáltat a különböző „költség- objektumok” múltban felmerült költségeiről.

➤ *Az erőforrás-felhasználás tervezésére irányuló vezetői tevékenység támogatása*

- A rendszer segítségével meghatározható különböző költségviselők tervezett költsége. A költségviselők itt a számítás tárgyait, végső céljait jelentik. Lehetnek például szervezeti (felelősségi) egységek, termékek/szolgáltatások, projektek, folyamatok, értékesítési csatornák, vevőcsoportok.
- A költségviselők költségeinek meghatározásán keresztül a rendszer konkrét döntési problémáknál információt nyújt az elemzendő cselekvési alternatívákról, a rögzített céloknak megfelelő alternatíva kiválasztásához. E döntési helyzetek kapcsolódhatnak az értékteremtés alapfunkcióihoz, így a beszerzéshez (pl. választás beszerzési források/csatornák között, az optimális beszerzési mennyiség meghatározása, az erőforrások maximális beszerzési árának (felső árhatár) meghatározása), a termeléshez (az optimális termelési program meghatározása, az optimális termelési eljárások és nyersanyagok kiválasztása, a termelési megbízások optimális nagyságának meghatározása, a szűkös erőforrások legkedvezőbb felhasználási módjának kiválasztása), az értékesítéshez (választás értékesítési módok/csatornák között, választás a kiszolgálandó vevői csoportok között, a termékek/szolgáltatások minimális árának (alsó árhatár) meghatározása), de lehetnek funkciókat átívelő problémahelyzetek is (venni vagy gyártani problémák megoldása, belső elszámolóárak meghatározása).

A tervköltségek a hosszú távú költségcsökkentés, illetve szerkezeti átrendezés („költségmenedzsment”) szükségességének felismeréséhez is vezethetnek. A megszülető értékek ugyanakkor nem csupán döntéstámogató, hanem a szervezeti tagok irányában magatartásbefolyásoló szereppel is bírnak.

➤ *A vezetés elemzési és adatszolgáltatási tevékenységének támogatása*

- A tényleges költségértékek mérése támogatja a vezetés adatszolgáltatási tevékenységét. A rendszerből információk nyerhetők az éves beszámoló összeállításához: a saját termelésű készletek, a saját előállítású eszközök aktivált mérlegértékének, illetve a termelési költségeknek, az értékesítés közvetlen és közvetett költségeinek meghatározásához. Költséginformációkra szükség lehet statisztikai jelentések elkészítéséhez, az érintetteknek (tulajdonos, bankok és hitelintézetek, biztosítóintézetek, vevők stb.) szóló elemzések összeállításához.
- A rendszer segítségével (szervezeti egységek, termékek, szolgáltatások, projektek stb. költségeire irányuló) eltéréselemzés végezhető különböző értékek eltérésének képzésével (az eltérés meghatározható a tervezett és a tényleges, különböző időszaki tényleges stb. értékek

szembeállításával). E mellett az értékek természetesen egyéb módon is elemezhetők, célszerűen kombinálhatók, összevethetők más értékekkel.

- A költségek elemzése, értelmezése hozzájárulhat a jövőbeli döntések meghozatalához, a vállalati működés és a munkatársak munkájának eredményességi és hatékonysági kontrolljához.

A **rendszer működését meghatározó folyamatokról** a fentiek alapján a keretmodell szintjén a következőket rögzítettem:

- A rendszer működésének alapját a definíciós szakasz teremti meg. Ez a kezelt erőforrásoknak, felhasználásuk mérése és értékelése alapelveinek, illetve a használt költségkategóriák meghatározásának folyamatát jelenti. A fogalmak köre, meghatározása, az alapelvek ritkán, de változhatnak.
- A rendszer működését meghatározó folyamatok (a funkciókból következően) a költségek tervezése, mérése és elemzése. Nem feltétlenül valósul meg azonban a három folyamat egymás után. Elképzelhető, hogy a tervezés-mérés-elemzés elvileg egymásra épülő hármasából a vezető csak a tervezést, vagy csak a mérést, vagy a tervezést és a mérést, de az elemzést nem valósítja meg. Ha a három folyamat összekapcsolódik, abban az esetben is különböző szinteken értelmezhető. Lehetséges például, hogy egy adott költségnem szintjén marad. Gyakoribb azonban, hogy a szervezeti egységek, termékek, stb. költségének számításához ez csupán egy előzetes lépcsőt jelent. Ugyanez vonatkozik a költséghelyekre: önmagában fontos szerepe lehet az egység szintű költségek meghatározásának, viszont egy termék költségeinek képzésénél ez köztes fázis.

Elképzelhető, hogy a tervezés/mérés/elemzés hármasa pl. egy adott költségviselőre vonatkozóan a vállalat életében csak egyszer valósul meg (egy ingatlanépítési projekt költségterve és -kontrollja). Létezhetnek ritkán megvalósuló, illetve rendszeresen visszatérő folyamatok (az előbbire értékesítési csatornák, az utóbbira a nyersanyag-felhasználás lehet példa).

A meghatározó folyamatokról írottakat az alábbi táblázatban foglaltam össze:

Folyamatok	A folyamatok tartalma
A rendszer alapelveinek és alapfogalmainak meghatározása	<ul style="list-style-type: none"> - A rendszerben szerepeltetendő erőforrások megnevezése és tartalmi meghatározása - A felhasználás értelmezése, mérési és értékelési alapelvek rögzítése - A rendszer által kezelt speciális költségfogalmak (költségnemek, költségnem-csoportok) definiálása
A költségek tervezése és/vagy a költségek mérése	A költségek számbavétele és felosztása <ul style="list-style-type: none"> - költségnemekre - költséghelyekre (felelősségi egységekre), - termékekre/szolgáltatásokra, - egyéb költségviselőkre.
A költségek elemzése	<ul style="list-style-type: none"> - Eltéréselemzés - Az értékek új kombinációja, összehasonlítása

11. táblázat: A vizsgált rendszer működését meghatározó folyamatok összefoglalása

11.4.2. A befolyásoló kontextuális tényezők

A keretmodellben a kutatandó rendszerek kontextusának azon elemeit jelenítettem meg, amelyek befolyását a vizsgálódás megkezdése előtt lényegesnek véltem. Valamennyi kontextus-elem megnevezése után rövid magyarázatot adtam arra, az adott tényező miért játszhat lényeges szerepet a rendszer tartalmára és/vagy formájára.

Belső érintettek

Tulajdonos(ok)

A szervezet tulajdonosainak érdeke, hogy tulajdonrészük értéke legalább fennmaradjon, de sokkal inkább növekedjen, befektetésük megtérüljön, valamint szükség szerint jövedelemhez jussanak a vállalkozásból. Ha a tulajdon nem az elvárások szerint teljesít, értékesíthető. A tulajdonosi kontroll jellege nagyon sokszínű lehet, attól függően, hogy a tulajdonosi és a menedzseri szerep elválik-e, ez utóbbi esetben szakmai vagy pénzügyi tulajdonosról van-e szó, illetve a tulajdonos operatív vagy lazább kontrollt kíván gyakorolni. Akárhogyan is, a költség minden szempontból kulcsfontosságú tényező; a számítást és az elemzést tehát a tulajdonos befolyásolni fogja.

Első számú vezető (csúcsvezető)

A szervezet legfelső vezetője hatékonyságra és eredményességre törekszik, a tulajdonostól eltérő szempontok szerint is érdekelt a cég pénzügyi sikerében. A működés tényleges paramétereinek ismerete a vezetési funkciók tudatos gyakorlása, az irányítás és döntéshozatal, a munkatársak motivációja és teljesítményértékelése szempontjából elengedhetetlen. Az első számú vezető a tulajdonosétól különböző szemüveggel tekinthet a vállalkozásra, más jellegű és mélyebb információkra tarthat igényt. De ha nem, a leképző és elemző rendszer meghatározásában szerepe akkor is kiemelkedő.

Divízióvezetők, funkcionális vezetők

Míg a tulajdonos, a csúcsvezető és a gazdasági vezető „felülről”, az értékteremtést közvetlen módon irányító vezetők, illetve a funkcionális területek első emberei „alulról”, az igények megfogalmazásával befolyásolják a költségszámítást és –elemzést. A rendszernek a tényleges működést kell leképeznie, támogatnia kell e vezetők döntéseinek meghozatalát és kivitelezését, a munkatársakat irányító-befolyásoló tevékenységüket. Ráadásul a felső szintű költségkontrollhoz az ő felelősségük a megfelelő adatokat szolgáltatni, nem mindegy tehát, hogy minderre képesek, illetve hajlandók-e.

Munkavállalók, szakszervezet

A költségszámítás és –elemzés megvalósulását illetően sok múlik az egységekben dolgozó beosztott munkatársak szakmai tudásán és elkötelezettségén is. Ha a fogalmakat nem kezelik jól és következetesen, ha az eljárásokat nem értik meg vagy félreértik, ha a terv- és elszámolási struktúrákat rosszul használják, ha az alapadatokat hiányosan rögzítik vagy manipulálják, ha nem dolgoznak „költségtudatosan”, ha nem lojálisak a vezetők és a mechanizmusok irányában, a rendszer hibásan működhet. A munkavállalók ugyanakkor tartalmilag is befolyásolhatják a költségeket (pl. a bérköltségek és juttatások, a közvetlen költségek aránya növelésének szándékával) és a kontrollt (pl. a teljesítményértékelési rendszer befolyásolásával).

Külső érintettek

Állam (jogszabályok)

A vezetői szempontból felépített és működtetett rendszerek elvileg függetlenek az állam mint külső érintett által előírt szabályoktól. Valójában már csak a célszerűség és a gazdaságosság szempontjai is a könyvviteli rendszerekkel szoros kapcsolatban lévő, illetve azt kiegészítő számításokat és elemzéseket eredményeznek.

Vevők (esetleg szállítók)

A vállalati értékláncok „megnyúlásával”, a szervezet határainak kiterjedésével elképzelhetővé válik, hogy a hosszú távú kapcsolatokban a céghez kötődő vevők befolyásukat érvényesítsék a költségek számítására és elemzésére. Elvárhatnak formai és tartalmi jellegzetességeket egyaránt; korlátozottan megfogalmazhatják igényüket az adatok bizonyos körére, vagy egyszerűen a tervezési és elszámolási rendszerek összehangolásának szándéka vezet el a vevői (és nagyon ritkán szállítói) szempontok megjelenéséhez.

Stratégiai szövetséges

A más szervezetekkel hosszú távú üzleti sikerek reményében kötött stratégiai együttműködés a bizalmat és az adott szakterület vagy funkció vonatkozásában a közös érdekeknek az egyéni érdekek elé való helyezését jelenti. E bizalmi kapcsolatban szükségszerűen történhet meg, hogy a stratégiai partner felé költséginformációkat kell nyújtani, harmonizálni kell a tervezési, elszámolási, illetve számítási rendszereket.

Bank, pénzügyintézet

Az üzleti vállalkozás számára idegen forrást nyújtó pénzügyintézet elvárhatja, hogy a hitel igénylésénél, illetve a futamidő alatt a vállalat eredményességéről, ezen belül költségeiről meghatározott formában és tartalommal kimutatást készítsen. Bár ezen kapcsolatok eseti jellegűek, okozhatják a tervezési és elszámolási struktúrák megváltoztatását.

Vállalati tanácsadó

A szervezet vezetése számos okból (például a működés optimalizálása, informatikai rendszer bevezetése, szervezettervezési vagy szervezetfejlesztési célzattal) bízhat meg vezetési, informatikai és/vagy controlling tanácsadót. A tanácsadók a legtöbb szakmai probléma megoldására – a helyzetfelmérés után – saját koncepcióval szolgálnak, mely általánosan érvényesnek vélt eszközöknek az adott egyedi helyzetre való alkalmazását jelenti. A gazdasági ügyvitelt érintő tanácsadói tevékenység könnyen vezethet tehát oda, hogy a megbízó szervezetben új eszközök, eljárások, módszerek, rutinok honosodnak meg a költségszámítás és –elemzés területén is.

Hosszú távon alapvetően változatlan belső befolyásoló tényezők

Vállalati méret

A vállalat mérete, bármilyen módon operacionalizáljuk is, jelentős hatással bír a rendszer differenciáltságára, funkcióira. A kis szervezetek esetében egyszerűbb, átláthatóbb eszközöket vélelmezhetünk, ahol az informatikai támogatás is szerényebb. A szervezetek méretének növekedésével nő a költségobjektumok és a tevékenységek száma, az általános és fix költségek tömege, a termelési tényezők összekapcsolódásának komplexitása.

A vállalat profilja

A költségszámítási és –elemzési rendszer modellszerűségéből következik, hogy mindenkor alakítója illeszteni igyekszik azt a valós értékteremtési folyamatokhoz. Az alaptevékenység jellege és tartalma tehát alapvető befolyásoló tényezőnek tűnik: a leképző és elemző rendszerek más jellemzőkkel bírnak attól függően, hogy a szervezet milyen ágazat(ok)ban dolgozik, milyen érték-előállító tevékenységeket végez.

Termelés/szolgáltatásszervezési jellemzők

Az előbbi gondolatot tovább mélyítve: a rendszer által leképezendő értékelőállítási folyamat elemi szintű sajátosságai a modell-jellegből adódóan alapvető befolyásoló tényezői a rendszerjellemzőknek. Egy termelő iparvállalat esetében például a vevői megbízás jellege (megrendelésre termelés vagy anonim piacra termelés), a termelési megbízások időbeli (egyidőben vagy időben egymást követő termelési megbízások) és térbeli (ugyanazon vagy különböző gépek használata) hozzárendelésének módja, a vállalat termékeinek összegazdasági értelemben vett „érettségi foka” (nyersanyagtermelő, félkésztermék/alkatrésztermelő vagy késztermékelőállító vállalatok), a teljesítményelőállítás jellege (egyedi termelés, szériatermelés, tömegtermelés), a termékek útja a termelőüzemben (mozgó (üzemi vagy folyamat) termelés, illetve nem mozgó termelés tehát mind hatással vannak.

Gyártástechnikai- és technológiai jellemzők

A termékek gyártástechnológiai összekapcsoltsága, a termékek mennyiségi korrelációja (semleges, versenyző vagy kiegészítő termékek), az erőforráshasznosulás jellege (átfutó, analitikus, szintetizáló és kicserélő/csoportosító termelés), a termelés megbízásainak kivitelezési ideje, a teljesítmény minőségének megismételhetősége stb. olyan jellemzői az értékelőállításnak, melyeknek a leképző és elemző rendszerben tükröződnie kell.

Magatartási jellemzők: szervezeti értékek, kultúra

A szervezetben uralkodó értékek és normák lényegesen befolyásolják a költségszámítás és –elemzés fontosságának megítélését, a működés szervezeti támogatását és az eszközök által szolgáltatott információk felhasználását. A kultúra ebből a szempontból lehet – a monetáris alapokon álló, piaci jellegű költségkontrollt – támogató és ettől idegenkedő is.

A hosszú távon ható tényezőktől esetleg maguk is függő, de a vizsgált rendszer szempontjából adottságként kezelt belső tényezők

A szervezet formális struktúrája

A szervezetben a munka- és hatáskörmegosztás elvei, a szélességi és mélységi tagoltság jelentős hatással lehetnek a rendszer feladataira, felépítésére és differenciáltságára. Nem csupán arról van szó, hogy a költségszámítás és –elemzés kinek a feladatkörébe és kompetenciájába tartozik. A tervezés és a kontroll tárgya, szintjei, lehetőségei függnék attól, hogy pl. funkcionális, divizionális vagy mátrix szervezetről van szó.

A rendszer adatforrásainak és a vállalati támogató informatikai megoldások fejlettségi foka

Az adatforrásokat jelentő rendszerek (könyvvitel, bérszámfejtés, raktárnyilvántartás, eszköznyilvántartás) fejlettségi foka, integráltságának, kompatibilitásának és automatizáltságának mértéke meghatározó az alapjellemzőket, a kivitelezhető feladatokat illetően. A leképzés és az elemzés ma már nagy valószínűséggel a legtöbb vállalatnál információtechnológiai támogatással zajlik. A rendszer működésének keretét jelentő vállalati informatikai megoldás fejlettségi foka tehát alapvető befolyásoló tényező.

A vállalat eredményének jelenbeli alakulása

A költségszámítás és –elemzés fogalmi értelmezéséből eredő alapfeladata, hogy a vállalati erőforrás-felhasználás tervezésének és kontrolljának eszköze legyen. Amennyiben a vállalat eredményessége kritikus, illetve gyenge, a szervezet vezetése valószínűleg nagyobb hangsúlyt helyez a költségek mérésére, tervezésére, elemzésére, mint akkor, ha az üzletmenet komoly odafigyelés nélkül is „szárnyal”.

Egyéb, fontosnak vélt tényezők

Természeti környezet

A természeti környezet elemei mint erőforrások kézenfekvő módon elengedhetetlen alapját képezik a vállalati értékteremtésnek, a számviteli leképző és értékelő rendszerekbe azonban csak akkor kerülnek be, ha a felhasználásukból eredő költségek internalizáltak. Számos olyan ágazat létezik, amelyben a környezeti költségek tervezése, elszámolása és elemzése lényeges feladat.

Az iparági verseny erőssége

Az erőforrás-felhasználást leképző és elemző rendszer alaptulajdonságai és feladatai szempontjából igen lényeges, hogy milyen erős a verseny a szervezet beszerzési, de még inkább értékesítési piacán/piacain. Éles versenyhelyzet esetén feltételezhető, hogy az értékelőállítás részleteinek lehető legpontosabb ismerete, az árképzés, a tervezési döntések és a kontroll támogatására szolgáló funkciók kiemelten fontossá válnak. Ha nem jelentős a piaci nyomás, a vezetés számára valószínűleg „kevésbé érdekesek a részletek”.

A tudomány „hazai fejlettségi foka”

A szakkönyvek, konferenciák, szakfolyóiratok, publikált egyetemi kutatások lényeges szerepet játszhatnak abban, hogy a rendszeralkotók a rendszer megvalósításának mikéntjére, az alkalmazható módszertanokra és a továbbfejlesztés lehetőségeire vonatkozó tudást – személyesen vagy munkatársaikon keresztül – megszerezzék. (A német megközelítés elemzésekor e feladatot kifejezetten az elmélet hivatásaként említettem.). Az egyetemi és főiskolai oktatás, illetve a különböző formákban megvalósuló szakképzés kiterjedtsége és tartalma szintén a rendszerépítés fontos befolyásoló tényezője. A tudományos-technikai fejlődés a rendszer működésének feltételeit határozza meg.

11.5. A kutatás hipotézisei

A kutatási kérdésekre a vizsgálat megkezdése előtt a szakirodalmi áttekintés, a már rendelkezésre álló hazai és külföldi kutatási eredmények, valamint személyes vállalati tapasztalataim alapján előzetes válaszaim születtek. A hipotézisek megfogalmazásakor a kérdések sorrendjét követtem. A disszertáció véglegesítésekor a megfogalmazás jelenidejűségén nem változtattam.

1. Stratégiailag kritikus erőforrások és leképzésük speciális eszközei

A kutatási kérdések, s így a hipotézisek első csoportja a vállalatok stratégiailag kritikus erőforrásairól (azok tartalmáról), illetve mérésük és értékelésük módjáról (kivitelezőiről, formális eszközeiről) szólnak.

1a. Mely tényezőket tekintik a vezetők vállalataik stratégiailag kritikus erőforrásainak?

A disszertáció első részében, az elméleti alapvetés keretében meghatároztam azt az erőforrásfogalmat, amely a kutatás alapját képezi, majd ezen átfogó kategóriát tartalmi elemekre bontottam (2. táblázat). Ennek során tárgyasult és nem tárgyasult erőforrásokat határoztam meg. Rögzítettem, hogy értelmezésben stratégiailag kritikus erőforrás mindkét csoport bármely tagja lehet. Utaltam ugyanakkor azokra az – elsősorban az ún. erőforrás-alapú vállalatelmélet keretében fogant – irodalmi próbálkozásokra is, melyek a stratégiai versenyelőnyöket biztosító tényezők megnevezésére és osztályozására irányulnak. Ezek a források alapvetően nem tárgyasult („intangible”) erőforrásokról szólnak, a „szellemi tőke” és a „tudás” kategóriáinak középpontba állításával.

Első hipotézisem az utóbbi szakirodalmi tézis tesztelésére irányul a hazai vállalati gyakorlatban.

H1a_1: A hazai szervezetek stratégiailag kritikus erőforrásai gyakrabban nem tárgyasult, mint tárgyasult erőforrások.

Az erőforrás-fogalom kapcsán tett rövid irodalmi körút tanúsította, hogy az egyes felfogások eltérnek a nem tárgyasult stratégiai erőforrások meghatározását, tartalmát és szükségesnek vélt típusait illetően. A különböző modellekből az empirikus kutatáshoz azt választom, amely a „szellemi tőke” fogalmának meghatározása kapcsán három csoportot definiál (vö. Petty/Guthrie, 2000). Meggyőződésem, hogy ez az osztályozás írja le legtisztábban a számviteli információs rendszerben fel nem lelhető tényezőket.

Második hipotézisem azon feltételezésemet fogalmazza meg tehát, hogy a feltérképezni kívánt, nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások három nagy kategóriát alkotnak.

H1a_2: A nem tárgyasult stratégiailag kritikus erőforrások a szervezet tagjaihoz kötődő, a szervezet külső kapcsolataiban rejlő, illetve a szervezeti struktúrában és működésben azonosítható erőforrások halmazába sorolhatók.

1b. Mennyire tartják a vezetők lehetségesnek és szükségesnek a nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások mérését?

A stratégiai erőforrások – lényegükből eredően, versenyelőny hordozójaként – a szervezet fennmaradása, valamint hosszú távú működése szempontjából kulcsszerepet játszanak. E tulajdonságukból többek között az következik, hogy definiálásukra elsősorban a célokat kijelölő, erőforrásokat koordináló felsővezetés képes. E vezetők azonosíthatják (nevezhetik meg) az érintettek számára, melyek a vállalat léte szempontjából kritikus tényezők. Úgy vélem ugyanakkor: annak feladatát, hogy ezek az erőforrások megmaradjanak, gyarapodjanak, továbbá a potenciális előnyökből realizált előnyök váljanak, már minden szervezeti tagnak magára kell vállalnia. A vezetés tevékenysége és akarata e tekintetben kevés.

Ezt a gondolatsort öntöttem formába a H1b_1 hipotézissel.

H1b_1: A stratégiailag kritikus erőforrásokat a vállalat felsővezetése azonosítja be, viszont ezek megőrzése, tudatos gondozása és hasznosítása nem csupán a vezetés, hanem az összes munkavállaló feladata.

Az értekezés 8.4. alfejezetében írtam azokról a módszertani kísérletekről, amelyek a nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások mérésére és értékelésére törekszenek. Ennek keretében – Sveiby gondolatmenetére építve – az eszközök négy típusát azonosítottam.

Mint, hogy a H1a_2 hipotézis szerint a vizsgált erőforrások alapvetően nem tárgyasult tényezők, a szervezet hosszú távú versenyelőnye (illetve megmaradása) szempontjából viszont kulcsfontosságúak, úgy vélem, a vezetők érzékelhető módszertani igényt mutatnak a számvitel által nem kezelt erőforrások mérését és értékelését formálisan elvégző eszközök iránt. Az oktatási és a gyakorlati tapasztalatok ugyanakkor azt mondatják velem, hogy ezek a módszerek viszonylag ritkák (kivévelt manapság talán a mutatószámokon alapuló eljárások, közülük is leginkább a balanced

scorecard jelentenek). Ennek oka véleményem szerint egyrészt az eljárások ismeretlenségében, másrészt a munkatársak és a bevezetéshez szükséges tőke hiányában keresendő.

A H1b_2 hipotézissel e gondolatmenetet rögzítettem.

H1b_2: A nem tárgyasult, stratégiaiilag kritikus erőforrások méréséhez a vállalati vezetők jelentős igényt tartanak nem számviteli, formális mérőeszközökre, ilyenek viszont a szervezetekben jellemzően nem léteznek.

2. Az erőforrás-felhasználás költségek általi leképzése és elemzése

Az első ponttal megegyezően a második pontban is a hazai vállalatok erőforrás-felhasználásának leképzése áll a középpontban. Ami azonban a két tematikus egység között eltérő: a 2a-2d hipotézisek a *költségekben* megtestesülő erőforrásokkal foglalkoznak. A számviteli költségértékekben megjelenő erőforrások lehetnek egyaránt tárgyasult és nem tárgyasult tényezők (ez utóbbiakat a zsargon immateriális javaknak nevezi); közülük azonban a tárgyasult elemek vannak túlsúlyban, a nem tárgyasultak pedig – amint azt láttuk – csak korlátozottan jelennek meg. A számvitel a jól operacionalizálható, könnyen mérhető tényezők mérő és értékelő eszköze.

A hazai vállalatok költségszámítási és -elemzési rendszereire felállított hipotézisek előbb a rendszer alkotójára és a befolyásoló kontextuális tényezőkre, majd a rendszer alaptulajdonságaira, funkcióira és folyamataira, végül a rendszeralkotó elégedettségére vonatkozóan tartalmazznak állításokat.

2a. Ki a „rendszeralkotó”? Milyen kontextuális tényezők játszanak lényeges szerepet a rendszer jelenlegi jellemzőinek alakításában?

Rendszeralkotóként induló kutatási modellem közepébe a vállalat gazdasági vezetőjét helyezem. Neki munka- és hatásköre, a hierarchiában betöltött helye, vélt szervezeti státusza, feltételezett szemlélete és szakértelme alapján tulajdonítok megkülönböztetett jelentőséget. Kiindulásképpen úgy vélem, a rendszer kialakításának/átalakításának kezdeményezője, a formai és tartalmi elemek meghatározója, a számítási és elemzési feladatok felelőse és felügyelője ő, akinek döntése nem megkerülhető.

A gazdasági vezető személyének egyedüli középpontba helyezése természetesen erős feltételezés. Már szervezeti azonosítása is problémás lehet; emellett tény, hogy igen nehezen szétválasztható

„rendszeralkotás” és „rendszerbefolyásolás”. Mindezzel együtt a kérdés megválaszolását valamiképpen el kell kezdeni, s erre a feladatra a H2a_1 hipotézist alkalmasnak vélem.

H2a_1: A hazai vállalatok költségszámítási és -elemzési rendszereinek „rendszeralkotója” a gazdasági vezető: alapvetően ő szabja meg a rendszer működési elveit és tartalmát.

A rendszerbefolyásoló kontextuális tényezők két csoportba sorolva jelennek meg hipotéziseimben. Először a költségszámítás és -elemzés „építőeleme”, a vállalati költségösszeg, majd a külső és belső érintettek, illetve az egyéb környezeti tényezők hatására vonatkozó feltételezéseimet fogalmazom meg.

➤ **Az erőforrás-felhasználás és a teljesítményelőállítás közötti kapcsolatok jellege**

A költségek az alaptevékenység megvalósítása érdekében, a szokásos működési körülmények között lezajló értékelt erőforrás-felhasználást jelentik. A hagyományos szemlélet az értékteremtés főfolyamatára összpontosít (8.2. alfejezet). A szakirodalom, a kutatási eredmények és a gyakorlati tapasztalatok ugyanakkor kiemelik, hogy a standard teljesítményelőállítást megelőző szakasz (a kutatás-fejlesztés, a marketing és piackutatás, a konstrukció stb.), illetve az azt követő szakasz (vevőgondozás, recycling stb.) szerepe a versenypiacokon megerősödött. Ez egyebek mellett azt jelenti, hogy a teljesítményekhez kapcsolódó költségek jelentős része még a tényleges „termelés” előtt rögzítésre kerül, illetve a termék/szolgáltatás előállítása után is felmerül vele kapcsolatban erőforrás-felhasználás. Bár ez a költségszámítás és -elemzés módszertanára elvileg alapvető hatást gyakorol, az alacsony szintű differenciálatlanságot, alrendszerekre nem bomló eszközöket feltételező szemléletem miatt a H2a_2 hipotézisben azt mondatja velem: ez még sincs így (a differenciáltsághoz lásd a H2b_2 hipotézist).

H2a_2: A tényleges értékteremtés során felmerülő költségek mellett a hazai vállalatokban az azt megelőző fázis („előteljesítmény”) költségei növekszenek; s bár ez a tény a költségeket számító és elemző rendszer alaptulajdonságai és felépítése szempontjából lényeges szerepet játszik, a rendszerekben nem tükröződik.

A rendszer szempontjából fontos kérdés, hogy a felmerülés pillanatában a költségek mekkora része rendelhető hozzá egyértelműen a költségviselőkhöz, s mekkora része nem (közvetlen és közvetett/általános költségek értéke). Magas általános költség szint esetén a felosztás és vezetői

kontroll nagyobb kihívást, bonyolultabb eszközöket jelenthet. A rendszer tervezési és kontroll feladatait lényegesen befolyásolja az is, hogy az értékelt erőforrás-felhasználás mekkora része függ a kapacitáskihasználtságtól, s mekkora része nem (változó és fix költségek).

A nemzetközi tapasztalatokhoz hasonlóan ezen költségelemek térnyerésére, s ezzel a működés nehezebb vezetői kontrollálhatóságára számítok.

H2a_3: A fix általános költségek aránya a termékköltségeken belül egyértelmű növekedést mutat, amely tény a költségszámítási és -elemzési rendszer működésében (az alkalmazott módszerekben) is megjelenik.

➤ **A külső és belső kontextuális tényezők befolyása**

A költségszámítás és -elemzési rendszer kutatása induló keretmodelljének felvázolásakor – a szerepeltetés okának megjelölésével együtt – bemutattam azokat a tényezőket, amelyek a rendszer tulajdonságaira befolyást gyakorolnak. Bár úgy érzem, valamennyi kontextuális elem esetében megalapozott érvek szóltak a befolyásolás mellett, tapasztalataim szerint mégis azonosíthatók a „legerősebbek”. A majdnem két tucat tényező közül kettőt emelek ki.

Egyfelől meggyőződéseim, hogy a szervezet első számú vezetője alapvető befolyást gyakorol a rendszerre: elsősorban nem tartalmi elemekkel, hanem elvárásaival, a rendszer elé tűzött célok megfogalmazásával, a működtetés felelőseinek és körülményeinek meghatározásával.

Másfelől tény, hogy a költségszámítás és -elemzés ma már elképzelhetetlen informatikai támogatás nélkül. Az erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése, valamint az informatika közötti viszony ugyanakkor nem egyirányú. Elvileg a célok és módszerek igényelnék („függő változóként”) a technológiát, annak rugalmasságát és aktív segítségét – valójában az informatikai eszköz erősen befolyásolja a számítások és elemzések tartalmát és formáját.

H2a_4: A költségszámítási és -elemzési rendszer legfontosabb befolyásoló tényezői a vállalat teljes működéséért felelős első számú vezető, illetve az erőforrás-felhasználás formális és intézményes leképezését és elemzését lehetővé tevő informatikai rendszer.

2b. Hogyan jellemezhetők az erőforrás-felhasználást költségekkel leképző és elemző rendszerek irányultságukat, alaptulajdonságaikat illetően?

A költségszámítási és -elemzési rendszer vizsgálatára a 11.4. alfejezetben megfogalmazott induló keretmodell a rendszer öt alaptulajdonságát határozta meg: a lényegi irányultságot, a differenciáltságot, az időbeli irányultságot, a kezelt időtávot, valamint a költségobjektumokhoz rendelt költségek körét. Az alábbiakban minden egyes tulajdonsághoz egy-egy hipotézist kapcsolok.

A második részben leírtak szerint a költségek számítása és elemzése természetes módon „kétarcú”: a számok, illetve pénzürtékek az alternatívák közötti választás támogatása mellett befolyásolják a szervezeti tagok magatartását is. A személyes tapasztalatok és a korábbi kutatások fényében úgy vélem, a hazai gyakorlat szemlélete ennél egyoldalúbb. A tapasztalható felfogás e szerint inkább „technokrata”, mint „emberi”. A költségértékek a fejekben inkább azért vannak, hogy megfelelő üzleti döntések szülessenek, s kevésbé azért, hogy velük a munkatársakat motiválják, cselekedeteiket a kívánt irányba tereljék. Ráadásul úgy gondolom: a „költségszámításunk fontos célja a munkatársak befolyásolása” jellemzést valószínűleg sokkal kevesebben is vállalnák fel („nem hangzik jól”), mint egy látszólag semleges számszaki funkciót. A H2b_1 hipotézisben a fenti feltételezett helyzetet fogalmazom meg, azzal a szándékkal, hogy vele a válaszadó vezetők hozzáállásáról bennem kialakult képet tesztelem.

H2b_1: A vállalati vezetők a költségszámítási és -elemzési rendszereket jellemzően (szignifikánsan gyakoribb módon) gazdasági döntéseiket megalapozó, és nem a szervezeti tagok magatartását és teljesítményét meghatározó-értékelő eszközöknek tartják. Azaz: a rendszerek magatartást befolyásoló szerepének jelentőségét a vezetők gyakran szem elől tévesztik.

Az adatfelvétel előtti meggyőződésesem, hogy a hazai szervezetek költségszámítási és -elemzési rendszerei visszafogott, „konzervatív” eszközök. Ezt sugallják a megelőző kutatások, s ezt mondták velem a vállalati tapasztalatok is. Ez a jellemvonás egyfelől abban mutatkozik meg, hogy a felállított vezetői célok egyszerűek és néhány konkrét elvárásban fogalmazódnak meg („önköltség”, „fedezet” stb.). Emiatt a rendszerek sem túl összetettek: nem tartalmaznak olyan alrendszereket, melyek a jól elkülönült célok megvalósítására irányulnak.

H2b_2: A vállalati gyakorlat költségszámítási és -elemzési rendszereinek differenciáltsága alacsony szintű: a rendszerek jellemzően nem bomlanak különböző célokat megvalósító alrendszerekre.

A tényleges erőforrás-felhasználás számveteli mérésére és értékelésére a Számveteli törvény kötelezi a gazdasági szervezetek mindegyikét. A vezetői döntéstámogatás, az erőforrás-felhasználás jövőre irányuló tervezése és elemzése ugyanakkor csupán lehetőség; formája és tartalma egyedi (célszerű) módon valósulhat meg.

A költségek tervezése elméletileg a releváns költségbefolyásoló tényezők számbavételét, hatásaik elemzését, majd ezek alapján a jövőbeli költségszintek rögzítését jelenti. A gyakorlatban azonban számos helyzetben e tisztán jövőre irányuló, analitikus tervezés nem valósul meg. Ennek nyilvánvalóan vannak gazdaságossági okai, de eredményezheti például az a tény is, hogy egy egyszerű tevékenységet az előző periódushoz képest változatlan formában folytatnak – a múltbeli költségek előrevetítése így nem okoz problémákat.

Jóllehet a megelőző hazai kutatások arról szóltak, hogy a gyakorlat a '90-es évek végén jellemzően tényköltségekkel dolgozott, úgy gondolom, az immár több mint egy évtizedes piacgazdasági környezetben, az általánosnak nevezhető intenzív versenyfeltételek között, jelentős külföldi tőke jelenlétében a vállalatok jelenleg már jellemzően terveznek is. A tervköltségek létrehozásához a H2b_3 hipotézis; a tervezés tárgyával a H2c_2 és H2c_3 hipotézisek foglalkoznak.

H2b_3: A hazai vállalati gyakorlatban leggyakrabban terv- és tényköltségekkel egyaránt dolgozó rendszerek működnek, ami azt jelenti, hogy vállalatunk az alaptevékenység keretében lezajló erőforrás-felhasználást jellemzően előre megtervezik, s ennek tényleges megvalósulását utólag méri is.

A költségtervezés időtávját illetően ugyanakkor szilárd meggyőződése, hogy a vizsgálatba bevont szervezetek a költségtervezés során jellemzően a következő elszámolási periódusra összpontosítanak. Ez a feltételezés a rendszerek fejében élő „konzervativitásának” újabb következménye: a költségszámítás egyperiódusú eszközként jött létre, s a hazai gyakorlat így is használja.

Úgy vélem, a több periódusra kiterjedő költségtervezésnek fontos feltétele lenne a formális közép- és hosszú távú tervek, illetve az ezekhez kapcsolódó döntéstámogató elemzések léte. A '90-es évek végének kiterjedt mikrogazdasági kutatásaiból (pl. Versenyben a világgal '96 és '99) kiderül, hogy

középtávú és stratégiai tervek a hazai szervezetek jelentős arányánál nem léteztek. Ráadásul a tervszerű stratégiai gondolkodást – a publikált eredmények szerint is – inkább a nagyobb szervezeteknél lelhetjük meg, míg én a kutatás során éppen a kis és közepes szervezeteket kívántam előnyben részesíteni (ennek okairól részletesebben is értekezek a 12.1. alfejezetben). Ezen túl a középtávú, illetve stratégiai költségtervezés sajátos, a tudatos költséggazdálkodást támogató filozófiát és módszertanokat követel meg, amit nem feltételezek elterjedtnek a hazai gyakorlatban. Bár a feltételezéssel szembemenő gyakorlati tapasztalataim is léteznek, a H2b_4 hipotézissel a fent körvonalazott alapvető észlelésem kívánom felülvizsgálni.

H2b_4: A hazai vállalatok vezetői számára hosszú időhorizonton (azaz több elszámolási periódusra) jellemzően nem állnak rendelkezésre költség-adatok.

A költségszámítási rendszer ötödik jellemzője, hogy a költségviselőkre a periódusban felmerülő valamennyi költséget elszámolják-e, vagy valamely tényezőket nem osztanak fel. A teljes- vagy részköltségszámítás alternatív alkalmazása mellett természetesen elképzelhető az is, hogy a cég egy adott termékre több szinten is megtervez/elszámol költségértéket. Az egyperiódusú tervköltségszámítás keretében az elmélet a nyolcvanas évek végéig egyértelműen a részköltségszámítást preferálta. Az utóbbi másfél évtizedben ugyanakkor (a stratégiai szemlélettel együtt) megerősödni látszott a teljesköltség-gondolat elméleti érvényessége.

A Számviteli törvény a saját termelésű készletek értékének meghatározásakor nem engedi meg, hogy minden költség felosztásra kerüljön. Számos külföldi felmérés, illetve külföldi és hazai tapasztalat ugyanakkor azt mutatja, hogy a vállalatvezetők – például hosszú távú igazodási pontként – nem egyszer igénylik a teljes költségek ismeretét.

Mindent összevetve úgy vélem, a hazai költségszámítási rendszerekben a részköltségszámítás (illetve a fedezeti elv) érvényesül. Ezt fogalmazom meg a H2b_5 hipotézisben.

H2b_5: A vállalati gyakorlatban szignifikánsan gyakoribb a rész-, mint a teljesköltségszámítás. Ez annyit tesz, hogy a hazai vállalatok költségszámítási rendszerei a termékek/szolgáltatások költségeiben jellemzően nem jelenítik meg a periódusban felmerült valamennyi erőforrás-felhasználást.

2c. Hogyan jellemezhetők a szervezeti erőforrás-felhasználást költségek által leképző és elemző rendszerek funkcióikat és a működésüket meghatározó folyamataikat illetően?

A költségszámítási és -elemzési rendszer funkcióiként a tervezést, illetve (a mérést is feltételező) elemzést és visszacsatolást értelmeztem. A funkciók megvalósítása érdekében megvalósuló folyamatokként az alapelvek és alapfogalmak dokumentálásán túl a tervezés, mérés, elemzés hármasa fogalmazódott meg. Hipotéziseket a dokumentálással, valamint a tervezéssel és az elemzéssel kapcsolatban állítok fel.

A tervezés, mérés, elemzés, visszacsatolás funkciókat folyamatában megelőzi az a tevékenység, amelynek keretében a vállalatnál meghatározzák a rendszer alapelveit és az általa kezelt fogalmakat. A vezetés mérő és értékelő eszköze nem működhet „megbízhatóan” és „érvényesen”, ha nem történt meg a „konceptualizálás”. (Ez a gyakorlatban például annyit tesz, hogy a bizonylatokon szereplő tényleges költségértékek informatikai rendszerben való rögzítésénél tudni kell, az adott tétel pontosan milyen költségnemi kategóriába sorolandó.) A költségszámítási és -elemzési rendszerek működőképességének feltétele a jó dokumentáció. A kutatás megkezdése előtt a gyakorlatról éppen ezért ezt feltételezem.

H2c_1: A hazai vállalatok költségszámítási és -elemzési rendszerei jól dokumentáltak, azaz világosan rögzítik az alkalmazott fogalmak, alapelvek és eljárások tartalmát.

➤ **Tervezés**

A költségek költségnemenkénti mérése az évtizedes magyar jogszabályi előírások miatt az ehhez igazodó számviteli gyakorlatban természetesnek mondható, az ilyen bontású tervezést emiatt gyakorinak vélem. A tapasztalatok szerint előfordul, hogy külön költséggazdák, költségnemi felelősök munkakörébe is épül e tevékenység.

Ezzel szemben feltételezésem, hogy a költséghelyi költségek tervezése, bár igen fontos, mégis ritkább. A Számviteli törvény szerinti éves beszámoló a gazdálkodó szervezet differenciálatlan egységét tekinti tárgyának. A költséghelyek mint alrendszerek szerinti költségtervezés tehát „fakultatív”, ráadásul elvileg bonyolult, alulról is építkező tervezési folyamatot feltételez. Ennél talán még erősebb érv, hogy a tervköltségek szervezeti egységszintű teljesítményértékelési szándékot, eltéréselemzésre alapuló felelősség-érvényesítést (tehát „magatartási elemeket” is) magukkal vonnak, amelyek előzetes feltevéseim szerint nem olyan hangsúlyosak a hazai szervezetekben.

Ennek következményei vezetési szempontból egyébként negatívak: a felelősségi és elszámolási egységek képzésének és eredményes működtetésének esélye csökken.

A költségviselők terveköltségeinek számítását (tervkalkulációk készítését) ismét általánosan jellemző tevékenységnek tételezem. Bár a progresszív, azaz költségalapú, alulról építkező árképzés filozófiája számos ágazat versenypiacán vesztett relevanciájából, mégis azt várom, hogy a szervezet szándékolt teljesítményeinek árképzéséhez a tervezett költségek meghatározása alapvetően fontos lesz. (Egyrészt bizonyos ágazatokban az elv azért jelentős maradt, másrészt ajánlatok adásánál, pályázatokon való részvétel esetén máshol is elengedhetetlen.) S ha a szervezet nem költségalapú árképzést folytat, hanem például új szereplőként, átmenetileg a piaci árakból vezeti le saját árait, akkor is fontos a költségviselőnkénti értékelt erőforrás-felhasználás ismerete (jövedelmezőségi elemzések). Magának a termékportfólió kialakításának is lényeges eleme a termékek eredményességi/fedezeti elemzése.

A költségnemi, költséghelyi és költségviselői költségeken kívül felmerülhet a sok esetben időszakokon és szervezeti egységeken is átnyúló projektek költségeinek tervezése. E tevékenység – általában a projektmenedzsment, illetve projektcontrolling részeként – összehangolt, speciális eszközökkel támogatott munka. Ha a szervezet értékteremtése nem időszakos projektek, hanem standard értékelőállítási folyamat keretében zajlik, egy projektköltségszámítási rendszer kidolgozása és – informatikai eszköz által támogatott – működtetése nem feltétlenül éri meg. A projektköltségek tervezésének gyakoriságát a költségszámítási és –elemzési rendszerek kisfokú differenciáltságát tételező hipotézisemnek megfelelően alacsonynak vélem.

H2c_2: A költségnemi és költségviselői tervezés a hazai szervezeteknél gyakori, a költséghelyek költségei és a projektköltségek tervezése viszont szignifikánsan ritkább jelenség. Eszerint a várható erőforrás-felhasználást a vezetők az erőforrások fajtái és az előállított teljesítmények szerint jellemzően ismerik, a felelősségi egységek és a projektek tervezett erőforrás-felhasználásáról viszont nem rendelkeznek ennyi információval.

A költségek tervezése mindig valamely konkrét „költségobjektumra” vonatkozóan valósul meg. A beszerzési, a termelési/szolgáltatási, az értékesítési, valamint a funkciókhoz nem köthető, azokon átívelő döntési problémák megoldásához releváns terveköltségek szükségesek. Az elmélet szerint ez annyit tesz, hogy a számítás során a döntés szempontjából érintett költségelemeket jól le kell tudni határolni, s csak ezeket kell számba venni.

A „konzervatív” rendszerképhez illeszkedően, a kutatást megelőző elemzésekből és a gyakorlati tapasztalatok alapján arra következtettek, hogy a hazai szervezetek a tervköltségek felhasználásával kivitelezhető eljárások és technikák közül csak a hagyományosnak tekinthetőket alkalmazzák nagy gyakorisággal. Mindez számomra a három alapvető funkción belüli, a standard működés által felvetett döntési helyzetek költségszámítás általi támogatását jelenti: olyan dilemmákét, mint az erőforrások beszerzési mennyiségének, az erőforrások maximális beszerzési árának, a termékek/szolgáltatások minimális árának meghatározása, az optimális termelési program összeállítása, a fedezeti pont számítás. Ezzel szemben a működési keretfeltételeket érintő kérdésekben (vevői célcsoportok, értékesítési csatornák közötti választás, venni vagy gyártani dilemma stb.) nem várok nagy gyakoriságot

Ezt a várakozásomat foglalja keretbe a H2c_3 hipotézis.

H2c_3: A hazai vállalatokban a beszerzéshez, a teljesítményelőállításához és az értékesítéshez kapcsolódó, a mennyiséget és az árat érintő dilemmákat gyakran támogatják költségekkel végzett számítások. A működési keretfeltételeket érintő (optimalizációs) problémák megoldásához szükséges költségszámítási módszertanok használata viszont alacsony szinten marad.

➤ **Elemzés**

A költségek elemzése új értékek definiálását, különböző értékek összevetését és az eltérések vizsgálatát jelenti. Az elemzés sok szinten valósulhat meg. Az ugyanazon „költségobjektumra” vonatkozó, egymást követő periódusok tényköltségeinek összehasonlítása kézenfekvő lépés, melyre nagy arányban számítok, hiszen a vizsgált vállalatoknál ezek az értékek minden valószínűség szerint rendelkezésre állnak. E tevékenység azonban a vezetők számára az erőforrás-felhasználás alacsony szintű felügyeletére ad alkalmat; a költségek valódi kontrollja a terv- és tényköltségek együttes ismeretét feltételezi. Az eltérés megállapítása, illetve a befolyásoló tényezők szerinti részeltérések képzése teremti meg a lehetőséget az oksági elemzésre és a célszerű beavatkozásra. Ehhez viszont a költségeket ténylegesen tervezni kellene. Mint, hogy erre érdemben csak a költségnemeknél és a költségviselőknél számítok (H2c_2 hipotézis), az elemzés kapcsán is ennek megfelelő várakozásaimat tükröztetem. A költséghelyi eltéréselemzés feltételezett gyakori hiánya pedig ismét csak a felelősségi és elszámolási egységek működtetése, a megfelelő vezetői kontroll alacsonyabb szintjére utal.

A közvetett, az okozati elvnek tehát ellenállóbb, nehezebben átlátható költségek megértése és kezelhetővé alakítása, esetleg leépítése elemzést kíván. A nemzetközi szakirodalom előszeretettel jellemzi úgy a legújabb kor vállalatait, mint amelyekben az általános költségek tömege abszolút és relatív mértékben is folyamatosan nő. A kiterjedtebb empirikus kutatások ezt nem minden tekintetben támasztják alá. Az azonban a gyakorlati tapasztalatok alapján valószínűnek látszik, hogy a hazai szervezetek is küzdenek az eljárás-technikailag és az irányíthatóság szempontjából problematikus általános költségekkel.

H2c_4: A költségnemeket és a költségviselőket illetően a hazai vállalatoknál gyakori, a költséghelyek költségei és a projektköltségek tekintetében viszont szignifikánsan ritkább jelenség a tervköltségeket is felhasználó eltéréselemzés. Eszerint az erőforrás-felhasználás tervezett és tényleges értékei közötti eltérést a vezetők az erőforrások fajtái és az előállított teljesítmények szerint jellemzően elemzik, a felelősségi egységek és a projektek erőforrás-felhasználásáról viszont ebből a szempontból nem rendelkeznek ennyi információval.

A költségszámítási és -elemzési módszertanok történeti összefoglalójában esett szó arról, hogy a hagyományos elvek és eljárások számos szempontból kritika alá kerültek a nyolcvanas években. A „Versenyben a világgal '99” kutatási program keretében végzett felmérés tanúsága szerint a hazai szervezetek viszonylag nagy arányban alkalmazzák a „reformer” technikákat, így a tevékenységalapú költségszámítást, a célköltség-menedzsmentet, a környezeti költségszámítást stb. A „versenyképesség” kérdőív szövegelemzése után viszont meggyőződésemmé vált, hogy a válaszadók jelentős része a címkékre szavazott, s nem a tartalomra, talán nem is tudva pontosan, mi bújjik meg az egyes szakkifejezések mögött. Mint jeleztem, a vizsgálatok előtt azt feltételezem, hogy a költségszámítási és -elemzési rendszerek konzervatívak: az értékelőállítási szakaszra összpontosítanak, funkciók szerint strukturálódnak, alacsony arányban foglalkoznak kiemelten a környezeti költségekkel, s a költségeket jellemzően rövid távon elemzik és kezelik. Úgy vélem: az alternatív számítási módszertanokra nincs idő, pénz, szoftver, hiányzik a valódi kényszerítő erő.

A költségek kontrollálásának hatékony eszköze lehet a „benchmarking” tevékenység is. A benchmarking során a szervezeti működés kijelölt mérőszámát egy mintául választott, az adott tekintetben legjobb gyakorlatot felmutató szervezet (vagy szervezeti egység) mérőszámához hasonlítjuk, negatív eltérés esetén pedig kísérletet teszünk annak megszüntetésére. Az összehasonlítás megvalósulhat egy vállalaton vagy konszernen belül, egy szervezet és iparági

versenytársa között, de egy funkció mentén, nem feltétlenül versenytárssal szemben is. Bár a megbízhatóság szempontjából elvileg elengedhetetlen lenne, hogy megvizsgáljuk: ugyanazon kategóriák, egyező tartalommal kerülnek-e összehasonlításra, a gyakorlatban erre legtöbbször nincsen lehetőség. A mérőszámok (mennyiségi tételek, fajlagos vagy abszolút költségek, százalékértékek) egyszerű összevetése mégis szolgálhat érdekes tanulságokkal. A hazai kutatások és a gyakorlati tapasztalatok ennek ellenére azt mutatják, hogy vállalatink nem élnek az elemzés ezen kiegészítő eljárásával sem.

A fenti feltételezéseket összefoglalóan a H2c_5 hipotézis tartalmazza.

H2c_5: A hazai vállalatok a hagyományos (azaz teljesítményelőállítás-központú, funkcióorientált, egyperiódusú, elemi szintről aggregáló) költségszámítási és -elemzési eszközökhöz képest alternatív utakat kínáló eljárásokat elenyésző számban alkalmazzák.

2d. Mennyire elégedett a „rendszeralkotó” a rendszerrel?

A rendszer működésének észlelésével kapcsolatosan feltételezésem, hogy „alkotóik” elégedettek vele. Indokként alapvetően az önigazolást, a kognitív disszonancia redukciójának jelenségét (a racionalizáló magatartást) sejtem a feltételezett válaszok mögött. Eszerint a „rendszeralkotó” által formált és irányított rendszer működése csak akkor lehet elégtelen, ha a tényleges befolyás gyakorlására nem volt, illetőleg nincs lehetősége (mert pl. csak nemrég lett gazdasági vezető). Máskülönben, nyilvánvaló elégtelenség és a beavatkozási kompetencia megléte esetén már kiköszörülte volna a csorbát. A személyiség önvédelme tehát eredményezheti a pozitív megítélést. Az elismerő vélemény mellett szólhat még a szakmai büszkeség, az „idegennek miért mondanék rosszat magunkról” hozzáállás is.

H2d: A költségszámítási és -elemzési rendszerek működésével a vezetők elégedettek. Ez a rendszerekről való elégedett megnyilatkozásban, a konkrét kritikák hiányában tükröződik.

12. fejezet: „Költségek a vezetés szolgálatában” - kérdőíves felmérés a hazai vállalatok mérési és értékelési gyakorlatáról

E fejezet egy saját kezdeményezésű, a tanszéki kutatócsoport támogatásával létrejött kérdőíves felmérés alapjait és eredményeit tartalmazza³¹. A kutatás céljainak és az adatfelvétel módjának ismertetése után az alkalmazott kérdőív szerkezetét mutatom be. Ezek után a fejezet gerince, az adatelemzés és az eredmények bemutatása következik. Az utolsó alfejezet az összefoglalásé és a következtetések levonásáé.

12.1. A kutatás célja és az adatfelvételi eljárás

A kérdőíves felméréssel a 11.2. alfejezetben megfogalmazott kutatási kérdésekre kerestem válaszokat. A kutatás elsődleges célja így a számviteli rendszer költségekkel dolgozó alrendszere jellegzetességeinek, illetve e jellegzetességek okainak vizsgálata volt. Másodlagos célként fogalmazódott meg annak felmérése, hogy a válaszadók mely tényezőket tekintik szervezeteik stratégiai szempontból kritikus erőforrásainak, illetve mit gondolnak ezek méréséről és értékeléséről.

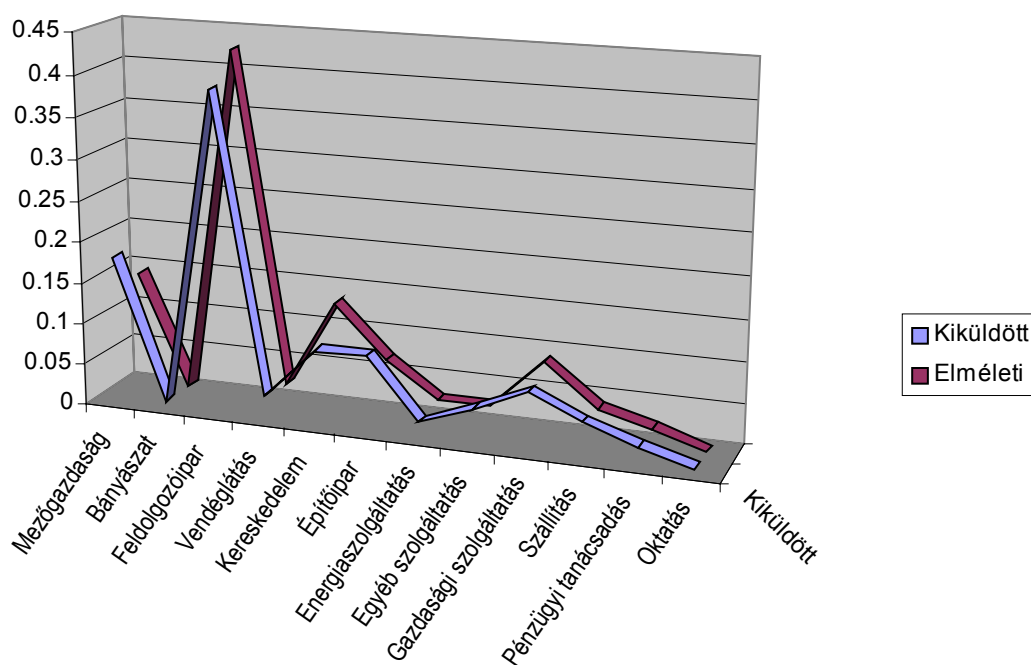
A felmérés egy ötszáz elemű vállalati mintán zajlott. A minta összeállításánál (melyben nagy segítséget nyújtott a világ egyik legnagyobb marketingkutató cége) több szempont szerinti reprezentativitásra törekedtünk. A mintaelemek összetétele a tervek szerint tükrözte a hazai üzleti szervezetek ágazati megoszlását, ötven és ezer fő közötti foglalkoztatotti létszámon belül a méret szerinti megoszlást, illetve egyenlő arányban feltételezte a területi elhelyezkedést.

Az összetétel jellemzői közül a foglalkoztatottak számának korlátozása mindenképpen magyarázatot igényel. A felső határ megvonása (1000 fő) azt jelenti, hogy a mintába kis és közepes vállalatok kerülhettek, a nagyméretűek viszont kimaradtak. E tudatos választás oka az a meggyőződés volt, hogy a vizsgált rendszer és kontextusa a nagy méretű szervezetekben már túl komplex – az elemek, a szintek, a feladatok, a szereplők, az érdekek, az elvárások stb. olyan sokrétűek és bonyolultak, hogy a kutatási kérdésekre egyértelmű válaszok nem születtek volna.

³¹ E helyen is köszönetet mondok Dr. Dobák Miklósnak és Dr. Thomas Schildbachnak, illetve Dr. Bodnár Viktóriának, Dr. Simon Juditnak, Szathmári Editnek és Mácsai Barnabásnak a kutatáshoz nyújtott segítségükért. Ha a kifejtés során többes számot használok, azért teszem, hogy a közösen megteremtett szellemi értékre (lásd „intangible assets”...) utaljak.

Az 11. ábra az ágazatok szerinti „elméleti”, azaz az előre definiált arányok szerinti megoszlást (sötétebb szín), illetve a minta véglegesítése utáni (a kérdőívet valóban kapó vállalatok alapján adódó) „kiküldött” megoszlást (világosabb szín) mutatja be. Látható, hogy a grafikonok között az egyes ágazati értékekben kis eltérések vannak. Ez alapvetően a cégek nemlétének, valamint visszautasításának eredménye.

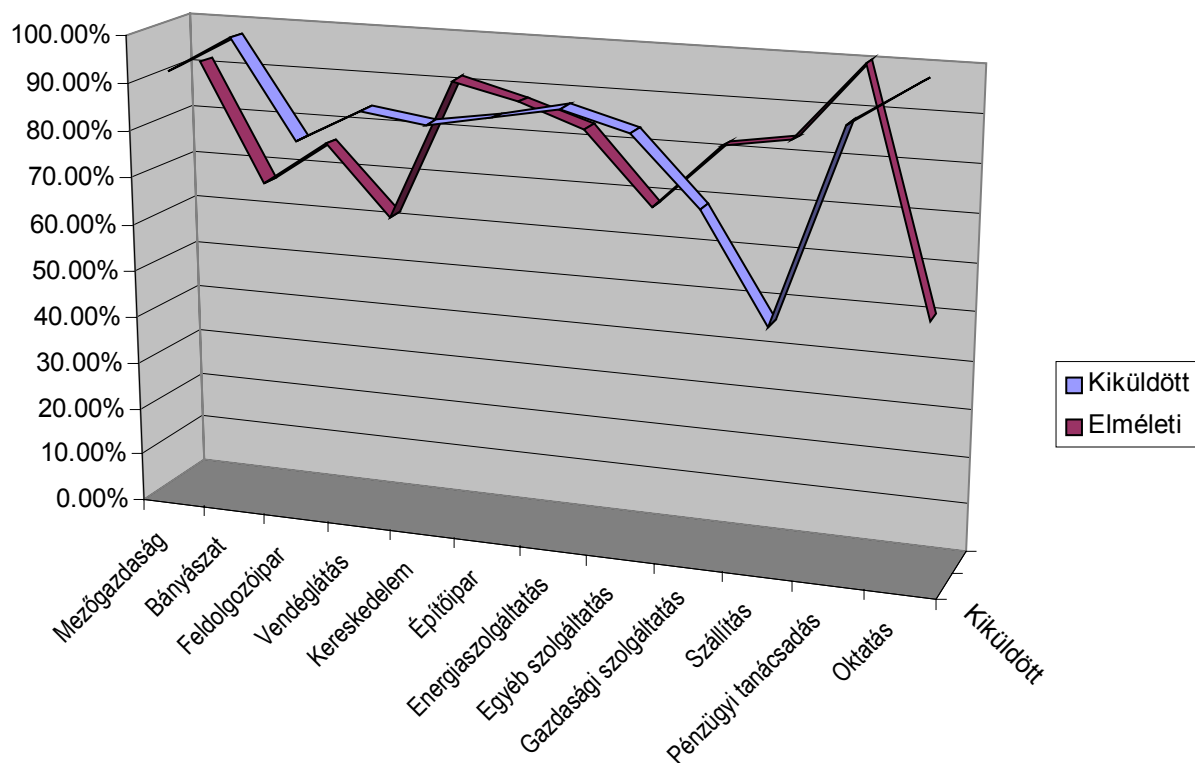
A nagy ágazatok közül a mezőgazdasági és az építőipari vállalkozások túl-, a feldolgozóipari és a kereskedelmi vállalkozások alulreprezentáltak; a szolgáltatások elméleti és tényleges értéke hozzávetőlegesen megegyezik.



11. ábra: Az „elméleti” és a „kiküldött” minta ágazati megoszlásának összehasonlítása

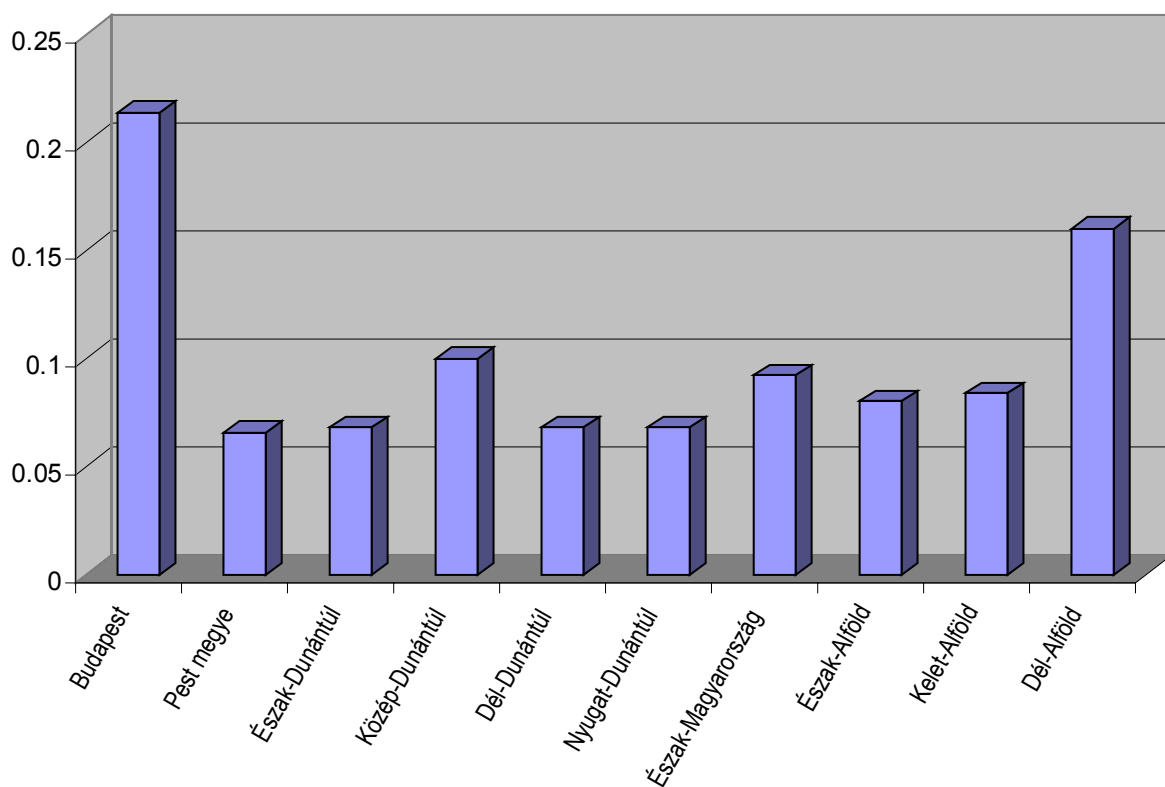
A *méret* szerinti megoszlást vizsgálva elmondható, hogy a kereskedelmet, a gazdasági szolgáltatást, a pénzügyi tanácsadást, a szállítást és az oktatást kivéve a tényleges mintában felülreprezentáltak a kisebb (250 fő alatti) vállalkozások (12. ábra; az ábrán a 250 fő alatti vállalkozások aránya látható ágazatonként).

A tényleges *területi megoszlást* vizsgálva pedig kitűnik, hogy budapesti és dél-alföldi vállalatok jóval magasabb arányban kerültek a mintába (13. ábra).



12. ábra: A 250 fő alatti vállalatok aránya az „elméleti” és a „kiküldött” mintában, ágazatok szerint

13. ábra: A „kiküldött” kérdőívek területi megoszlása



Az adatfelvétel során az ötszáz szervezet több hullámban kapta meg a hatoldalas kérdőívet: 2002. február és március hónapjaiban kb. nyolcvanas adagokban postáztuk ki folyamatosan az íveket. A borítékokba kísérőlevél és felbélyegzett válaszböríték is került. A kiküldés előtt telefonon érdeklődtük meg a címzett nevét, hogy a küldemény pontosan érkezhessen meg.

12.2. A kutatás kérdőíve

A kutatás kérdőíve öt oldalas; a vállalatok alapadatait rögzítő adatlapon kívül kilenc kérdéscsoportot, összesen 112 változót (egyedi kérdést) tartalmaz. Az eredeti kérdőív és a kísérőlevél az 1. mellékletben olvasható.

A kérdőív felépítése igazodik a kutatási kérdésekhez, illetve a hipotézisekhez.

Az első kérdéscsoport (nyitott kérdések formájában) a stratégiailag kritikus erőforrásokat kutatja. A második ezek mérésének és értékelésének szükségességével és lehetőségeivel foglalkozik, úgy, hogy a válaszadónak a felsorolt állításokkal való egyetértésüket ötfokozatú Likert skálán kell megadniuk (az utolsó kérdés a létező eszközöket kutatja).

A költségszámítás és elemzés témakörét a kérdőív 3-9. kérdéscsoportjai fedik le. A rendszerjellemzőket a harmadik csoportban állítások formájában jelenítettük meg. A jellemzőkről az állításokkal való egyetértés mértékének megadásával nyilatkoztak a kitöltők. Az ötödik kérdéscsoport a dokumentálásról, a hatodik a kivitelező munkaköréről, a hetedik az elégedettségéről gyűjt információkat. A 12. táblázat arról tudósít, hogy az egyes jellemzők a kérdőívben pontosan hol találhatóak meg, illetve a változókat milyen skálán mértük.

A kérdőív negyedik és nyolcadik kérdéscsoportja (és persze az Adatlap) a kontextuális tényezőké. A negyedik egyfelől az alaptevékenység keretében felmerülő (termék)költségek belső arányainak időbeli változására kérdez rá egy nominális skála segítségével, másrészt az induló keretmodellben és a hipotézisekben megjelenő huszonkét tényező jelentőségét vizsgálja ötfokozatú Likert skálán. A nyolcadik kérdéscsoport az informatikai háttérre és az információáramlásra kérdez rá nyitott kérdésekkel, illetve nominális skálával.

Rendszerjellemzők	Kérdőívbeli hely	A skála szintje és típusa
A rendszer alaptulajdonságai		
Lényegi irányultság	3.1.1. - 3.1.6.	Ordinális; ötfokozatú Likert
Differenciáltság	3.1.7. - 3.1.8. 3.5.1. - 3.5.3.	Ordinális; ötfokozatú Likert Nominális; „Igen-Nem”
Időbeli irányultság	3.2.1. - 3.2.4.	Nominális; „Igen-Nem”
A kezelt időtáv	3.2.5. - 3.2.6. 3.5.4. - 3.5.5.	Nominális; „Igen-Nem” Nominális; „Igen-Nem”
A költségobjektumokhoz rendelt költségek köre	3.2.7. - 3.2.9.	Nominális; „Igen-Nem”
A rendszer funkciói		
Az erőforrás-felhasználás tervezésének támogatása	3.2.1. - 3.2.6.	Nominális; „Igen-Nem”
	3.3.1. - 3.3.5.	Nominális; „Igen-Nem”
Az elemzés támogatása	3.4.1. - 3.4.11.	Nominális; „Igen-Nem”
A rendszer működését meghatározó folyamatok		
Definíciós szakasz	5.	Nominális; „Igen-Nem”
A költségek tervezése, mérése és elemzése	3.2; 3.3; 3.4; 3.5.	Nominális; „Igen-Nem”
A rendszer egyéb jellemzői		
Munkakör	6.	Nominális; „Igen-Nem”
Elégedettség	7.	Ordinális; ötfokozatú Likert

12. táblázat: A vizsgált rendszerjellemzők elhelyezkedése a kérdőívben

12.3. Az elemzési módszertan



A beérkezett kérdőíveket kódoltuk, majd adatbázist hoztunk létre. Valamennyi matematikai-statisztikai elemzést az SPSS programcsomag segítségével végeztem el.

A statisztikai vizsgálatok során egyaránt éltem az egy- és a többváltozós adatelemzés módszertanával. A nominális skálán mért változókat gyakoriságaikkal, az ordinális skálán mért változókat helyzet-mutatókkal, azaz középértékekkel (számtani átlag, medián, módusz) és szóródási mutatókkal (szórás, relatív szórás) jellemeztem. Ezek segítségével kiindulásképpen az egyes változócsoportokról minden esetben leíró jellemzést adtam.

A következő szinten egyrészt a rendszerbefolyásoló tényezőket megjelenítő változókra azt vizsgáltam, hogy ezek összefonhatóak-e kisebb számú, egymás között független változóba, azaz faktoranalízist alkalmaztam. A két fő faktor-extrakciós eljárás, a főkomponens-elemzés és a

főtengelemzés közül az előbbi használtam fel. Bár számítási technikáját illetően a két eljárás lényegében nem különbözik, más és más elméleti modell képezi kiindulópontjukat. Azért döntöttem a főkomponens-elemzés mellett, mert azt kutattam, miként lehet az adott faktorról magas szintű kapcsolatban álló változókat egy gyűjtőfogalommal jellemezni, s nem az oksági magyarázatra törekedtem. A faktoranalízis szükséges lépéseit (korrelációs mátrix képzése, alkalmasságának vizsgálata, kommunalitások képzése, a faktorok meghatározása és értelmezése) az elemzésnél mutatom be.

A többváltozós struktúra-feltáró eljárások közül a klaszteranalízist kétféle módon is alkalmaztam. Ahol erre lehetőségem adódott, a faktoranalízis során az eredeti változókból származtatott faktorok (komponensek) segítségével rendeztem halmazokba a vizsgálati egységeket. Más esetben a kérdőív egyes változócsoportjainak (alkérdéseinek) originális változóit képezték a csoportosító tényezőket. A hierarchikus klaszteranalízis során – hosszas elméleti szintű mérlegelés és kísérletezés után – a négyzetes euklideszi távolságmértéket, illetve a Ward klaszterező eljárást használtam. A klaszterek értelmezésekor előfordult, hogy diszkriminancia-analízissel ellenőriztem, a bevont változók/faktorok milyen szinten vettek részt a halmazképzésben.

	Nominális skálán mért változók („Igen-Nem” típusú válaszok és klaszterazonosítók esetén)	Ordinális skálán mért változók (Ötfokozatú Likert-skála esetén)
Nominális skála: Költségvetési változása (4.1.) Tevékenységi kör (A6) Anyavállalat (A7) Leányvállalat (A8) A kitöltő személye (A10) Integrált rendszer léte (8.1.) Hálózat léte (8.2.) Funkcionális adatok rendelkezésre állása (9.)	Keresztábra Chi-négyzet alapú mutatók (szignifikancia-szint max. 10 %)	ANOVA (szignifikancia-szint max. 10 %)
Arányskála: Alapítási év (A1) Foglalkoztatottak száma (A2) Forgalom (A3) Mérlegfőösszeg (A4) Üzletágak száma (A5) Tulajdonosi részarányok (A9)	 Keresztábra Chi-négyzet alapú mutatók (szignifikancia-szint max. 10 %)	 ANOVA (szignifikancia-szint max. 10 %)

13. táblázat: Az alkalmazott kapcsolatvizsgálati eljárások

A struktúra-feltáró munkát kapcsolatvizsgálattal egészítettem ki. Ennek során annak eredtem utána, hogy a feltárt jellemzők a szervezetek milyen alapadataival hozhatók statisztikailag szignifikáns kapcsolatba. A 13. táblázatból kiderül, hogy ha valamely nominális változóra hatást gyakorló változót vizsgáltam, a keresztábra-elemzés módszertanával, s az ennek segítségével számolható chi-négyzet alapú mutatók képzésével éltem. Amennyiben ordinális változó kapcsán elemeztem az összefüggéseket, variancia-analízist (gyakorlatilag átlagelemzést) végeztem. Minden esetben a tíz százalékos szignifikancia-szintet tekintettem statisztikailag még elfogadhatónak. Ugyanakkor több helyen is előfordult, hogy a magasabb várható hibaarány ellenére tendencia-szerű jellemzést adtam a felfedezett, nem szignifikáns, de érdekesnek tűnő kapcsolatokról.

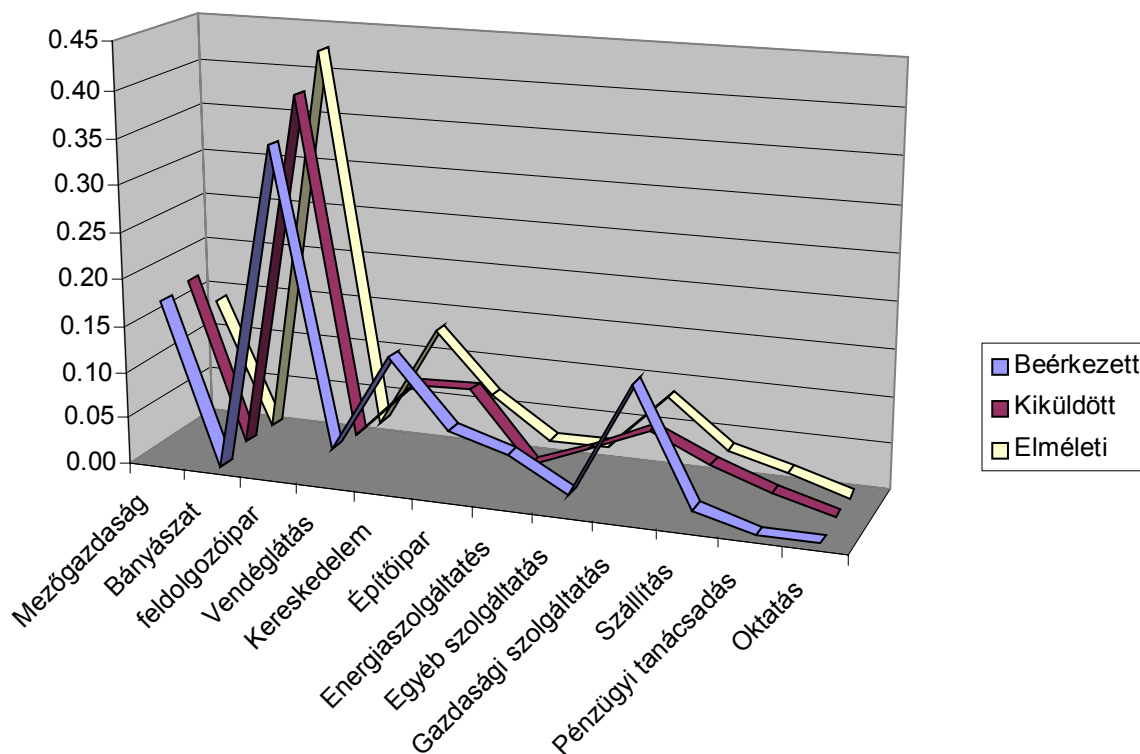
A kifejtés során az eredménytáblák „olvasóbarát” változatait beemeltem a szövegbe. Az eredeti – igen nagy terjedelmű – outputok a kutatási dokumentáció részét képezik.

12.4. A visszaérkezett kérdőíveket kitöltő vállalatok alapjellemzői

A korábban rögzítettek szerint a minta összeállításánál több szempont szerinti reprezentativitásra törekedtünk. A mintaelemek összetétele a tervek szerint tükrözte a hazai üzleti szervezetek ágazati megoszlását, ötven és ezer fő közötti foglalkoztatotti létszámon belül a méret szerinti megoszlást, illetve egyenlő arányban feltételezte a területi elhelyezkedést. Bemutattam a minta összeállítása előtti (tehát az elméleti), illetve a minta véglegesítése utáni (tehát a kérdőívet ténylegesen kapó vállalatok alapján adódó) megoszlások közötti különbséget. Az elemzések és a következtetések szempontjából azonban nyilvánvaló, hogy a legnagyobb jelentőséggel a visszaérkezett kérdőívek alapjellemzői bírnak.

Az ötszáz kiküldött ívből ötvennyolc érkezett vissza, ami 11,6 százalékos válaszadási arányt jelent. Ez az érték – annak ellenére, hogy az előkészületeknél igen gondosan jártunk el, s a kitöltést elvileg a telefonon történt egyeztetés is támogatta – egyfelől sajnálatosan alacsony. Másfelől viszont – amennyiben a szándékolt tényezőknél a reprezentativitás megmaradt – elegendő lehet a vizsgált sokaság jellemzésére. Ez utóbbi kijelentést az is erősítheti, hogy az alapsokaság a méretbeli korlátozás miatt nem volt túl nagy méretű (ismereteink szerint 5900 vállalat).

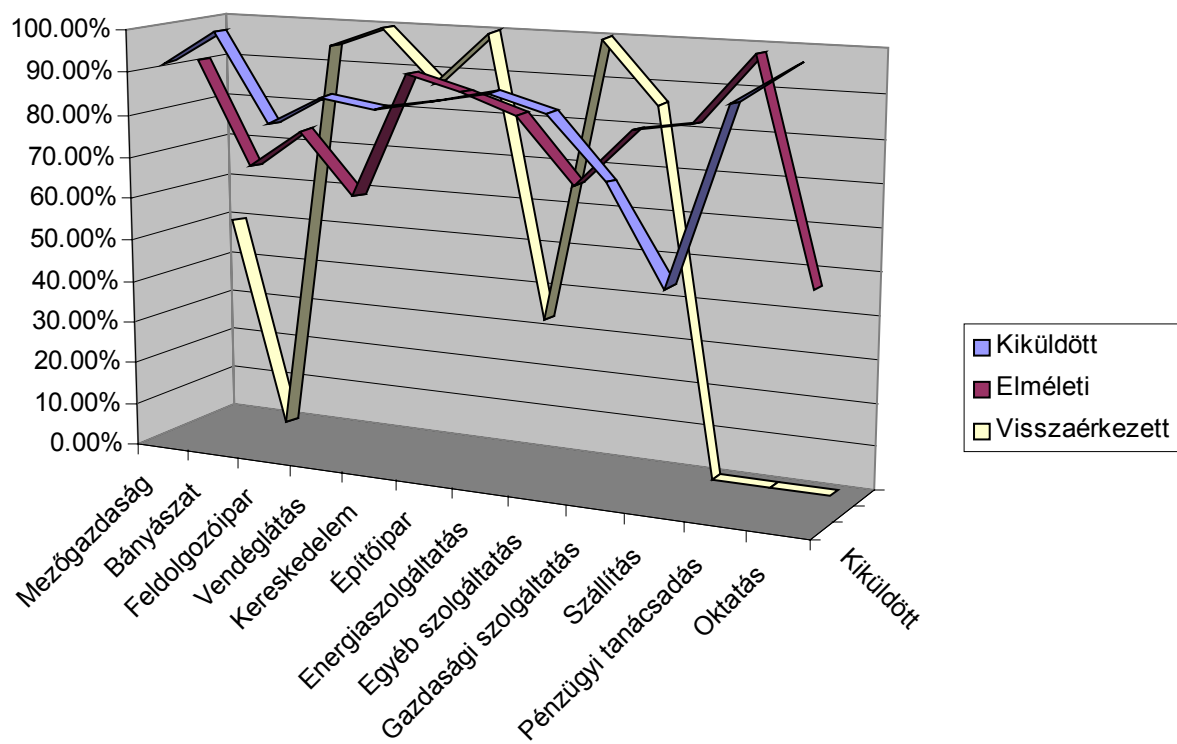
A 14. ábrán látható ágazati megoszlást illetően elmondható, hogy az – a kutatás szempontjából kétségtelenül szerencsés módon – az „elméleti”, a „kiküldött” és a válaszadó („beérkezett”) szervezetek által alkotott mintákban nagyon hasonló.



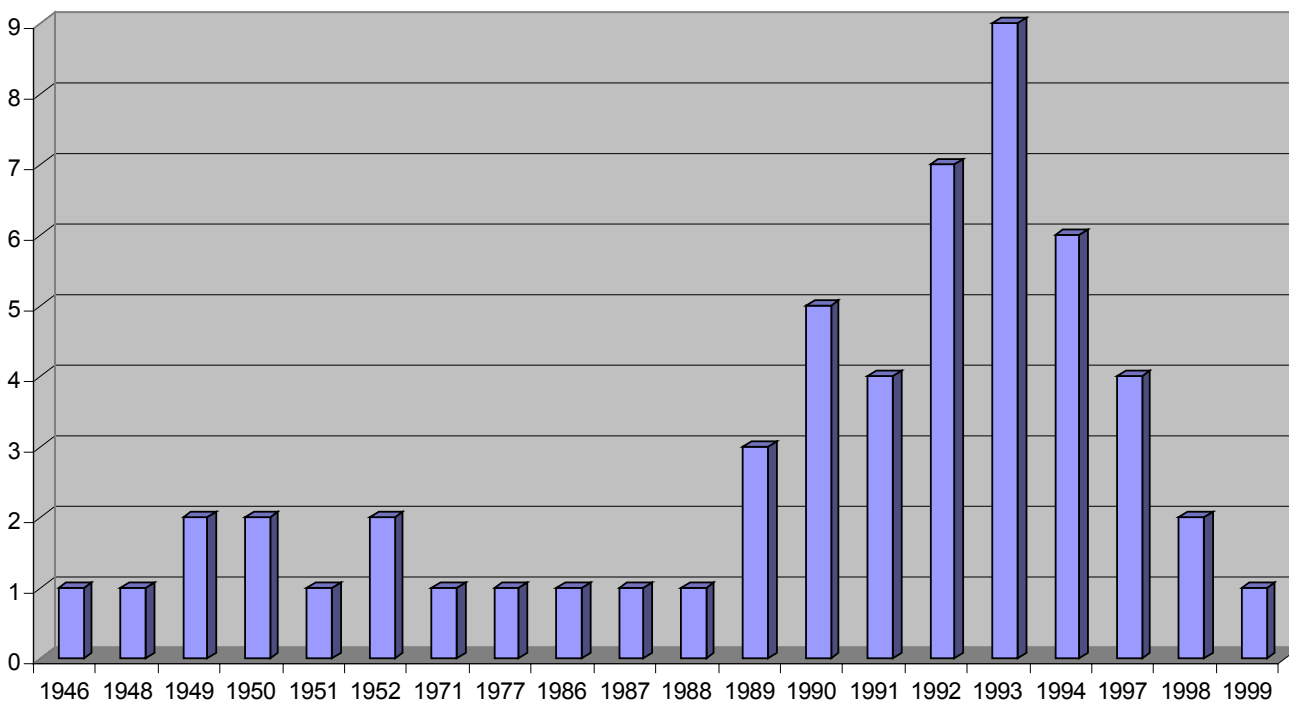
14. ábra: Az „elméleti”, a „kiküldött” és a „beérkezett” minta ágazati megoszlásának összehasonlítása

Ha ágazatok szerint vizsgáljuk meg a kis (250 főnél leveesebbet foglalkoztató) cégek arányát, azt látjuk, hogy a válaszadók körében a mezőgazdaságban, az energiaszolgáltató és a szállítási cégeknél a nagyobb cégek aránya, a feldolgozóiparban, a vendéglátásban, a kereskedelemben, az építőiparban, a gazdasági és az egyéb szolgáltatásban viszont a kisebb cégek aránya magasabb, mint az elméleti és a tényleges mintában (bányászati, pénzügyi tanácsadó és oktató szervezet nem küldött vissza kérdőívet; lásd a 15. ábrát).

15. ábra: A 250 fő alatti vállalatok aránya az „elméleti”, a „kiküldött” és a „beérkezett” mintában, ágazatonként

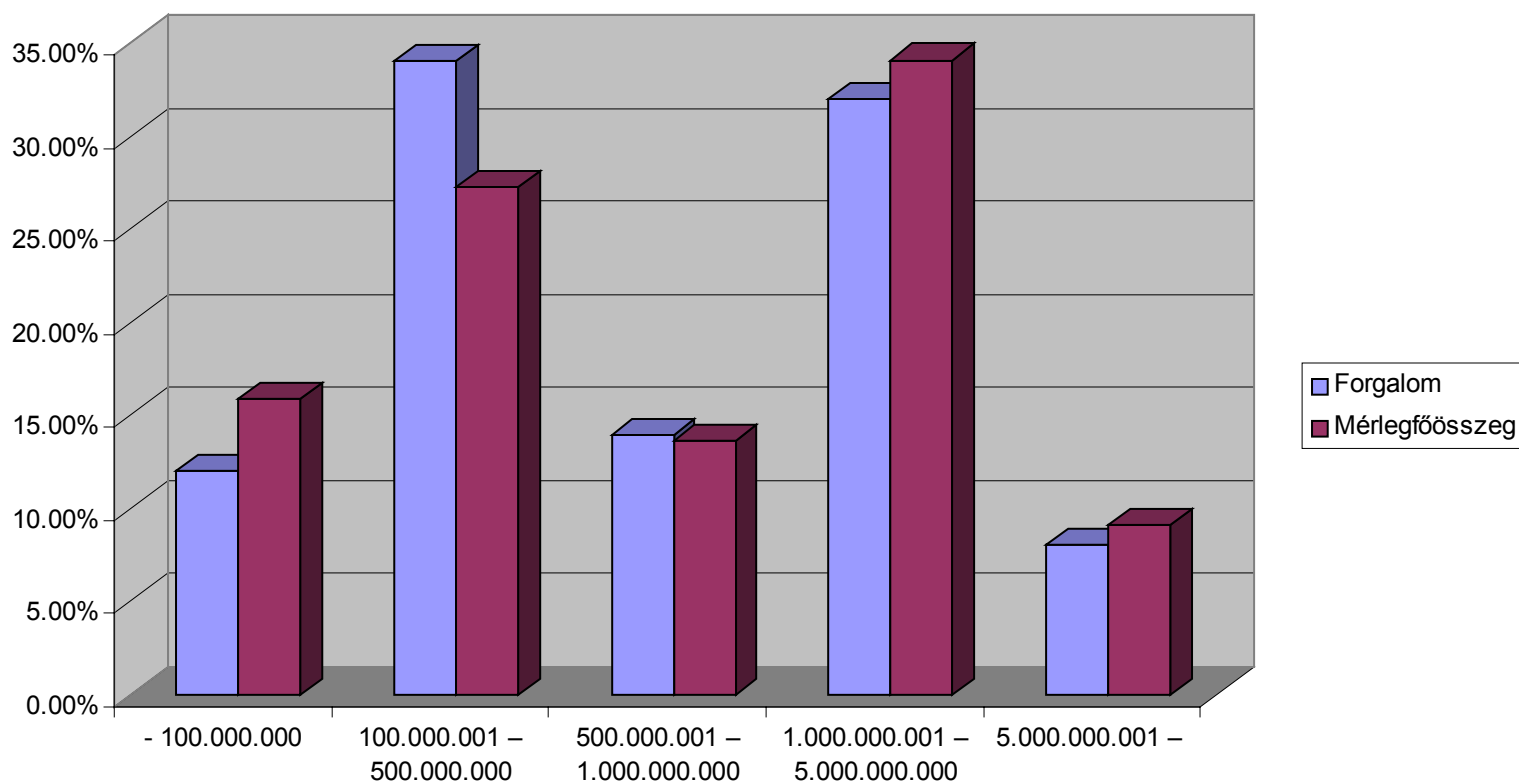


16. ábra: A „beérkezett” minta vállalatainak alapítási éve



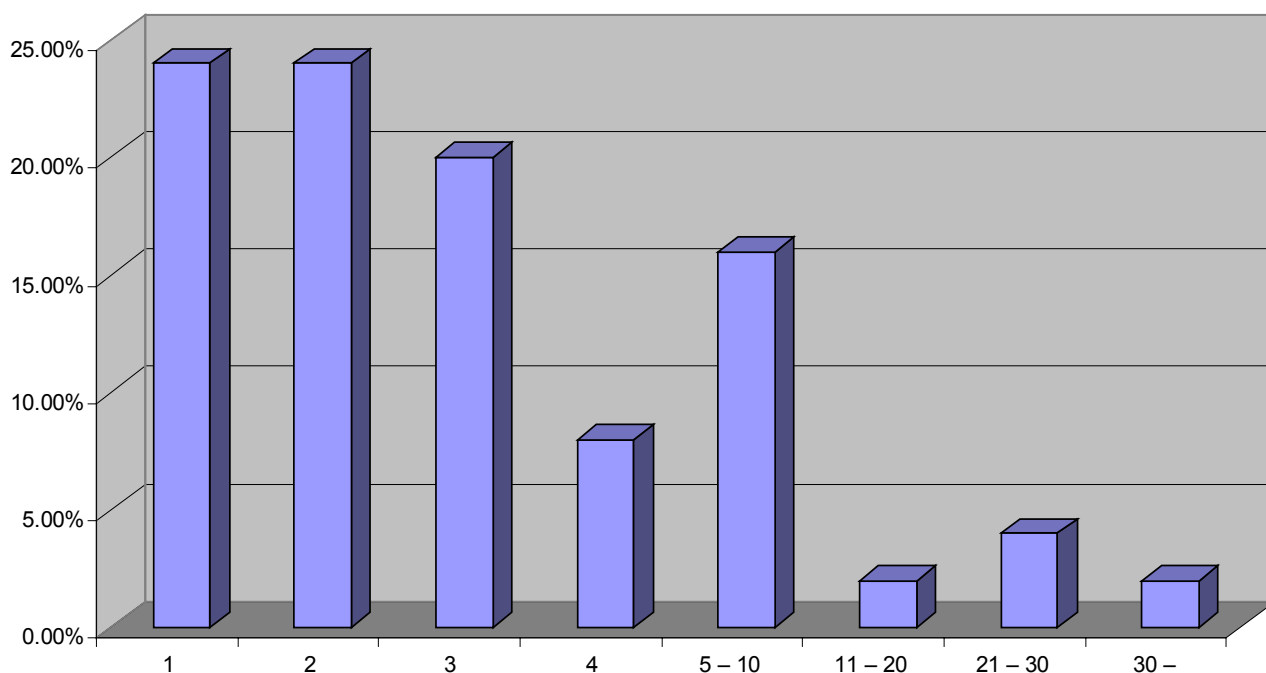
A mintabeli szervezetek 30,9 százalékát 1989 előtt alapították, jelentős arányuk azonban egészen fiatal (lásd a 16. ábrát)

A forgalomra és a mérlegfőösszegre vonatkozó alapadatokat egy ábrán feltüntetve egyrészt megfigyelhető, hogy e két jellemző eléggé együtt jár, másrészt általuk operacionalizálva a méretet a közepes cégekből kevesebb, a relatíve kisebbekből, illetve nagyobbakból arányosan több képviselteti magát. (Az abszolút számokat szemlélve azt mondhatjuk, hogy a minta túlnyomórészt kis-közepes vállalatokat tartalmaz.)



17. ábra: A „beérkezett” minta vállalatainak 2001. évi forgalma és mérlegfőösszege

A vállalatok túlnyomó része egy vagy néhány üzletággal rendelkezik; jelentős ugyanakkor azok aránya is, ahol öt-tíz termék-piac kombinációt jelöltek meg; sőt, néhány cég még ennél is többet jelzett (18. ábra).



18. ábra: A „beérkezett minta” vállalatai üzletégeinek száma

A vállalatok 41,8 százaléka anyavállalat, 18,2 százalék pedig leányvállalati státuszban működik. A mintabeli cégek kb. 19 százaléka jelezte, hogy a tulajdonosok között szerepel az állam. Összességében sokkal nagyobb a belföldi, mint a külföldi tulajdonrész aránya; dominánsan jellemző a belföldi magántulajdon (lásd a 14. táblázatot, melyben először a gyakoriságok, mögöttük zárójelben a teljes tulajdontömegek láthatók).

Állam	11 (851,2 %)	
	Külföld	Belföld
Intézményi, szakmai	1 (87,5 %)	9 (611,2 %)
Intézményi, pénzügyi	1 (60,0 %)	6 (115,0 %)
Magán	6 (420,0 %)	40 (3453,0 %)

14. táblázat: Az elemzett vállalatok tulajdonlási jellemzői

Végül a területi megoszlást illetően elmondható, hogy az egyenletes hazai eloszláshoz képest az észak- és dél-alföldi, valamint a budapesti vállalatok gyakoribbak, a pest megyeiek ritkábbak.

12.5. A kérdőíves kutatás eredményei

Ebben az alfejezetben az empirikus felmérés eredményeit mutatom be. Először a kérdőív egyes kérdéscsoportjai mentén különböző elemzési és –értelmezési szinteken vizsgálom a válaszokat. Mindezt a hipotézisek összefoglaló kiértékelése követi, végül a kérdőíves kutatásról szóló számvetés zárja a gondolatsort.

12.5.1. A szervezetek stratégiailag kritikus erőforrásai

A kérdőív első kérdése arra kérte a válaszadót, hogy nevezze meg azt a maximum öt erőforrást, amely szerinte szervezete jelenlegi és jövőbeli sikeres működése szempontjából meghatározó, elengedhetetlen, azaz kritikusnak tekinthető. A kérdés azt a célt szolgálta, hogy a kitöltők szabadon asszociálva keressék a stratégiailag lényeges tényezőket. Az tehát, hogy mi lehet „erőforrás”, rájuk volt bízva.

Az 58 kérdőíven összesen 236 bejegyzés szerepel, ez ívenként kb. négyes átlagot jelent. A feldolgozáshoz mindenek előtt – az ágazat megjelölésével – sorban rögzítettem a tényezőket. A kapott válaszokon semmit nem változtattam, kizárólag a helyesírási hibákat orvosoltam. Az értelmezést az első fejezetben szereplő erőforrásdefiníció gondolati bázisán kezdtem meg (3. táblázat). Eszerint első szinten megkíséreltem szétválasztani egymástól az anyagi (tárgyasult) és nem anyagi erőforrásokat. Bár úgy tűnhet, ez egyértelmű és könnyű feladat, valójában nem így van. Mert anyagi vagy nem anyagi erőforrás az „erdőterületek nagysága”, az „energiatakarékosság”, a „lehetőség szerint hitel nélküli gazdálkodás” vagy az „infrastruktúra”? Az ágazatok figyelembe vételével, az egy lapon szereplő kategóriákat egymáshoz is hasonlítva, a kifejezésekben a közös lényegét, illetve mintákat keresve törekedtem a tartalmi besorolásra. Nem a saját erőforrás-értelmezésembe igyekeztem belesajtolni a kapott válaszokat, hanem fordítva: hagytam, hogy a vállalati szakemberek által fontosnak tartott tényezők álljanak össze általam csoportokba. Szándékom szerint az anyagi erőforrások közé azok a tételek sorolódtak, amelyek szó szerint kézzelfoghatóak, vagy közvetlenül levezethetők ilyen gyökökből (így került be például a készpénzállományból következő „likviditás” és „hitel”, a gépekkel és épületekkel kapcsolatba hozható „kapacitás”). E tekintetben a legnagyobb dilemmát az „informatika” és általában a „technológia” jelentette, hiszen itt szellemi termék és tárgyi eszköz együtteséről van szó. Végül az anyagi

erőforrásokhoz soroltam e tényezőket, azon az alapon, hogy bennük a hardvert működtető szoftver is tárgyasul, a két elem végső soron „összenő”.

A válaszadók által megadott kategóriák két nagy csoportba történő szétválasztása közben egyre inkább kirajzolódni látszottak a belső halmazok is. Az anyagi erőforrásoknál kategóriákat, ezen belül pedig alkategóriákat képeztem; a nem anyagi erőforrásoknál a kategóriákat az „erőforráscsoport” fölérendelt fogalommal is összefogtam, melyek egy-egy tágabb témakört ragadnak meg. A hosszas gondolkodás és a többszöri újrastrukturálás ellenére a csoportok és alcsoportok nem egymást kölcsönösen kizáró halmazok. Úgy érzem, nem is lehettek azok: a besorolt fogalmak számtalan tartalmi szálon kapcsolódnak egymáshoz.

Az alkategória-mélységű bontást a 2. melléklet tartalmazza; az elemzésbe ennek aggregált változatát emeltem be (lásd a 15. táblázatot).

Erőforrás-csoport-arány	Erőforráscsoport	Kategória	Említések száma	Kategória-arány
42.80 %	Tárgyasult erőforrások	Tárgyi eszközök	30	12.71 %
		Informatika, információtechnológia	7	2.97 %
		Alap- és segédanyag	18	7.63 %
		Pénz, tőke, hitel	36	15.25 %
		Állami és EU támogatás és elvonás	10	4.24 %
23.31 %	Az „emberi tényező”	Maga az Ember	18	7.63 %
		Az ember tudása	21	8.90 %
		Képesség, készség, beállítódás	6	2.54 %
		Vezetői képesség, készség, beállítódás	7	2.97 %
		Teljesítmény	3	1.27 %
12.28 %	Külső környezet	Általános gazdálkodási környezet	13	5.51 %
		Outputpiac	11	4.66 %
		Inputpiac	4	1.69 %
		Természeti környezet	1	0.42 %
6.36 %	Viszony a kontextussal	Szolgáltatási színvonal	5	2.12 %
		Kapcsolatok	10	4.24 %
15.25 %	Szervezet	Méret	1	0.42 %
		Szervezeti forma	6	2.54 %
		Funkcionális területek	23	9.75 %
		Tulajdonviszonyok	2	0.85 %
		Szervezés	4	1.69 %
100.00 %	Mindösszesen		236	100.00 %

15. táblázat: A kérdőívekben megjelenő stratégiailag kritikus erőforrások

A kérdőívekben szereplő 236 tényező 42,8 százaléka anyagi, 57,2 százaléka nem anyagi erőforrás.

A tárgyasult (anyagi) erőforrások között a legnagyobb részarányt a „pénz, tőke, hitel” kategória képviseli (35,64 %). Az egyes tételek mögött a lét és az igény (a birtoklás és a birtokolni vágyás) egyaránt ott sejthető; a válaszok „tőkéről” és „tőkehiányról”; „pénzről” és „pénzforrásról”, „fejlesztési forrásokról” és „fejlesztési források hiányáról” egyaránt szólnak. Bár a tartalmak konkrét vizsgálata sokszínűséget jelez, az mindenképpen figyelemre méltó, hogy a stratégiailag kritikus anyagi tényezők legjelentősebbike a pénzügyi finanszírozás/helyzet (minden hatodik-hetedik említett fogalom ide tartozik).

A tárgyasult erőforráscsoport második helyén a tárgyi eszközök szerepelnek (29,70 %). Olyan tételek kaptak itt helyet, mint a technika és technológia, az infrastruktúra, a termelőeszközök, a gép- és járműpark. Érdekes, hogy az itt megjelenő válaszok egyharmada szolgáltató vállalkozásoktól származik. S bár más kategóriákban lelhetők meg, a tárgyi eszközök nyilvánvalóan összefüggenek a fejlesztési forrásokkal („pénz, tőke, hitel”), a gyártmányfejlesztéssel mint funkcionális területtel („szervezet”) és a minőséggel („szolgáltatási színvonal”) is.

Elgondolkodtató, hogy a 236 tételből mindössze hét sorolható egyértelműen az „informatika, információtechnológia” kategóriába. Pusztán ez alapján semmiképpen sem állítható, hogy az eszközrendszer „stratégiai fegyver” lenne. Az alap- és segédanyagokat is több mint kétszer ennyi esetben említették. Ha feltételezzük, hogy a válaszadók a – tárgyi eszközök között feltüntetett – „technika” és „technológia” tartalmakba beleértették az információtechnikát, illetve -technológiát is, a kép kedvezőbb; erről azonban biztos tudásunk nincs. Alap- és segédanyagként egyébként a mezőgazdaság, a gép-, cipő- és műanyagipar, illetve az energiatermelés inputjai jelennek meg (7,63 %).

Bár lényegében a pénzeszközök kategóriájához tartozik, jellege okán mégis külön kategóriában szerepeltettem az állam és az Európai Unió (potenciális) támogatásait, illetve elvonásait megemlítő válaszokat. Jellemző és nagyon sokat mondó, hogy a tíz ide sorolt tételből nyolc mezőgazdasági vállalkozástól származik, s jövedelem-rendezésről, az agrárrolló szükséges helyreállításáról, a támogatások kiterjesztéséről, a termékek megfelelő nyereségtartalmának – szabályozók általi – biztosításáról, illetve az uniós csatlakozás várható pénzügyi hatásairól szól.

A *nem tárgyasult erőforrásokat* mélyebben és több csoportra bontottam. Ennek oka az, hogy nehezebben tudtam homogén kategóriákat létrehozni, illetve úgy éreztem, éppen a lényeg veszne el az összevonásokkal.

Az összes említés közül majd' minden negyedik, a *nem tárgyasult erőforrások* több, mint negyven százaléka az „emberi tényezőre” vonatkozott. Ezzel a furcsa kifejezéssel vontam össze mindazt a tartalmat, ami az „emberi erőforráshoz”, tudásához, képességeihez és készségeihez, attitűdjeihez és teljesítményéhez kapcsolódott. A válaszok egy része összefoglaló módon, a részletekre nem kitérve hivatkozik az emberi munka stratégiai fontosságára („emberi erőforrás”, „humán erőforrás”, „munkaerő”). Ketten a „humán tőke”, illetve a „szellemi tőke” manapság oly gyakran hangoztatott szakkifejezésével élnek. A 236 válasz csaknem kilenc százaléka a munkatársak szaktudásának kritikus jelentőségét rögzíti. Képességekről, készségekről és beállítódásról tizenhárom tétel szól (5,51 %). Ezek közül hat általánosan fogalmaz, a szakmai, elméleti és gyakorlati felkészültséget, a munkavégzésre irányuló pozitív hajlamot, az önálló munkavégzésre való alkalmasságot, a saját és kapcsolódó munkára irányuló felelősségérzetet, az aktivitást és kreativitást, a szellemi erőforrások maximális kihasználását tartva stratégiailag kritikusnak. Hét válasz viszont kifejezetten a vezetőkre vonatkoztatja kijelentését, s a tulajdonosi szemléletet, az elkötelezettséget, az erős, tudatos, hatékony vállalatvezetést, a felkészültséget és az állandóan fejlődést, a kreativitást, szakképzettséget, nyelvtudást, valamint az „irányítóképességet” véli fontosnak. A munkaerő hatékonyságát hárman tartották lényegesnek a kiemelésre.

A *nem tárgyasult erőforrások* 21,48 százaléka tartalmilag valamiképpen a szervezet külső kontextusához kapcsolódik. A válaszok csaknem tíz százaléka általánosan fogalmazza meg a gazdálkodási, illetve piaci környezet stratégiai jelentőségét. Tizenegy válasz kifejezetten az outputpiac jellegzetességeire (vevők, kereslet, vásárlóerő), négy válasz az inputpiac elemeire (munkaerőpiac, beszállítók, beszerzési feltételek) vonatkozik. A „külső környezet” erőforráscsoportba illeszkedik az „időjárás” mint stratégiailag kritikus tényező is, amelyet egy mezőgazdasági vállalkozás adott meg.

Ehhez a csoporthoz szorosan kötődnek azon tételek, amelyek a vállalatnak a kontextushoz való viszonyulását fejezik ki (a nem anyagi erőforrások 6,36 százalékát adva). Ide soroltam a szolgáltatási színvonal elemeit (a minőséget, a szállítási határidők pontos betartását), illetve a vállalkozás

hírnevét, partnerkapcsolatait. Emellett itt kapott helyet a hat esetben stratégiai fontossággal felruházott „információ” is.

Az összes válasz több mint tizenöt százalékával jelentős arányt képviselnek a „szervezet” erőforráscsoport elemei. Egyetlen vállalat jelölte meg a cég méretét, kettő a tulajdonviszonyokat, hat viszont a struktúrát. A szervezeti tényezők közül magasan a legtöbb válasz (huszonhárom, ez az összes tétel csaknem tíz százaléka) vonatkozik funkcionális területekre. Az élen a marketing-piackutatás-értékesítés hármasa áll nyolc említéssel; de – s az első a jelen kutatás szempontjából külön is érdekes – háromszor jelent meg a költséggazdálkodás és a munkaerő-gazdálkodás is. Érdekes módon a termelést csak kettő, a stratégiaalkotást egy válasz tartalmazta. A nem anyagi erőforrások mintegy három százalékát adták ki a munkaszervezés és a kedvező munkakörülmények.

Úgy tűnik, az ágazati hovatartozás nem függ össze a stratégiailag kritikus erőforrások jellegével. Mezőgazdasági, feldolgozóipari és építőipari cégek is adtak meg kizárólag immateriális tényezőket, tankönyvi példáját szolgáltatva például a szellemi tőke – szervezeti tőke - kapcsolati tőke megosztásnak. Számos más cég viszont csak anyagi tényezőket sorolt fel.

Nyilvánvaló ugyanakkor, hogy a válaszadással nem szervezetek, hanem emberek véleményére, meggyőződésére derült fény. (A kitöltők munkakörére a következő pontban térek ki.) Azt, hogy vajon az egyes vállalatokban a többi tag is így gondolja-e, felfedni e módszertannal nem lehetett. A kérdőív második kérdéscsoportja viszont érdekes válaszokat szolgáltatott arra vonatkozóan, hogy a mindenkor kitöltő miként vélekedik az egyes pontban megadott, stratégiailag kritikus vállalati erőforrások mérésének és értékelésének módszertanáról.

12.5.2. A stratégiailag kritikus erőforrások és felhasználásuk mérése és értékelése

A kérdőív 2. pontjában egymást nem kizáró állításokat fogalmaztunk meg a szervezet stratégiailag kritikus erőforrásainak, illetve felhasználásuknak a méréséről és értékeléséről. A válaszadókat arra kértük, hogy egy ötfokú skálán egyenként értékeljék, mennyire értenek egyet ezekkel az állításokkal.

A végeredmény megítélésénél nem pusztán csak a számított alapstatisztikákat, hanem az állítások egymáshoz képesti abszolút és relatív helyét is figyeltem.

A válaszadók jelentős része magas szinten (és első helyen) értett egyet azzal az állítással, hogy a kritikus erőforrások számbavételének feladata és terhe a cég felsővezetését illeti meg. Ez számomra

egyben azt is jelenti, hogy e tevékenység a válaszadók szerint nem valamely funkció mechanikus és szükségszerű gyakorlása, hanem a legfelső irányításhoz kapcsolódó felelős magatartás. Felismerés, azonosítás, tudatosítás, nyilvánvaló ismeretté alakítás. Ezt a tételt erősíti annak az állításnak a közepes szintű átlagos támogatottsága, miszerint a kritikus erőforrások gondozása az összes munkavállaló feladata lenne (7. hely a sorban; igaz viszont, hogy a legnagyobb szórása (1,50) ennek az értéknek volt.). A számba vétel tehát a felsővezetés dolga, de a megőrzés és a növelés nem egyértelműen *valamennyi* munkavállaló tiszte. Kié hát?

Állítás	N	Átl	Szór	RSZ
1. A kritikus erőforrások számba vétele a vállalat felsővezetésének feladata.	57	4.49	0.87	19.38 %
2. A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése sokkal több, mint a költségek számítása és elemzése: számos erőforrás egészen más eszközöket követel meg.	57	4.29	0.90	20.98 %
3. Szervezetünknel szükség van a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, <u>nem számviteli</u> eszközökre.	55	3.86	1.22	31.61 %
4. A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a controlling dolga.	58	3.59	0.88	24.51 %
5. A kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során törekedni kell a pénzben való értékelésre.	57	3.40	1.03	42.92 %
6. Minden mérhető, ami létezik.	58	3.28	1.32	40.24 %
7. A kritikus erőforrások gondozása az összes munkavállaló feladata.	57	3.25	1.50	46.15 %
8. A pénzt mint értékelő eszközt a kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során problematikussága miatt ahol lehet, kerülni kell.	58	2.62	1.21	46.18 %
9. A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a számvitel dolga.	58	2.54	1.13	44.49 %

16. táblázat: A stratégiaiilag kritikus erőforrások mérésének és értékelésének gyakorlata

(N - válaszok száma; Átl - számtani átlag; SZ - szórás; RSZ - relatív szórás)

Csak közepes szinten kapott megerősítést az a tétel, hogy a mérés és az értékelés a controlling feladata lenne (4. hely). Ez következhet egyrészt abból, hogy a szervezetben nincsen intézményesített controlling funkció (nem tudja tehát a kérdéses feladatot felvállalni), de abból is, hogy van, csak nem ebben a szellemben működik, illetve a válaszadó úgy véli, nem kell ebben a megközelítésben munkálkodnia.

A válaszadók összessége (viszonylag magas szórással) hajlik annak elfogadására, hogy a kritikus erőforrások mérésénél és értékelésénél szükség van nem számviteli eszközökre is (3. hely). Ezzel

teljesen egybevág annak magas fokú igenlése (2. hely), hogy ezen erőforrások mérése és értékelése több, mint a költségek számítása. Bár ha nem a költségszámítás, ettől még elvileg lehetséges lenne, hogy számviteli eszköz az, ami a válaszadók szerint segít, az az állítás ellenben, miszerint a mérés és az értékelés funkcionálisan a számvitel feladata lenne, alacsony átlaggal az utolsó helyre szorult (9. hely).

A pénzben való értékeléshez kapcsolódó vélemény nem teljesen egyértelmű, bár irányultsága sejthető. Azt, hogy a kritikus erőforrások számba vétele és értékelése kapcsán törekedni kell a pénzben való értékelésre, az átlag közepes szinten (egy egészes szórással) fogadta el (5. hely). Ez a közepes érték ráadásul nem szélsőségek átlagaként, hanem közepes értékek átlagaként állt elő. Ez jelezheti egyszerűen azt, hogy úgy vélik: a szükségesnek tartott nem számviteli eszközök esetében nem a pénzt használjuk, azaz *általában* nem kell annyira „törekednünk”: van, amire jó, van, amire nem. De a válaszadó azon belső elkötelezettségét is mutathatja, hogy azért ahol lehet, igyekezni kell pénzben értékelni. Ezt erősíti az, hogy az átlagos támogatottságban utolsó előtti helyre szorult az a kijelentés, miszerint a pénzt a számba vételnél és az értékelésnél kerülni kell. E tény (még 1,2 szórással) is jelzi, hogy a kitöltők a pénz mint értékelő eszköz meghatározó szerepéről nem kívánnak lemondani.

Nagy szórással alacsony átlagos támogatottságot élvez a „Minden mérhető, ami létezik.” állítás. Egyértelműnek tűnik: a kijelentéssel a válaszadók vagy egyetértenek, vagy nem; középút e tekintetben nem nagyon értelmezhető.

A 2. pont kilenc állítása utáni kérdés arra szólította fel a válaszadókat, hogy ha létezik a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, nem számviteli eszköz, nevezzék ezt meg. A válaszadók 41,4 százaléka cselekedett így. (Ezen kívül létezik egy olyan bejegyzés is, ami érdemi válasznak nem volt elfogadható, mégis lényeges véleményt közölt: „Szükség lenne rá, de nincs ilyen.”) A válaszok elemzéséből kiderül, hogy a kitöltők nem értelmezték egységesen az első és a második kérdést. Csupán egyetlen olyan személy volt, aki törekedett arra, hogy sorról sorra összekapcsolja a kritikus erőforrásokat a mérő és értékelő eszközökkel. A válaszok egy nagyobb csoportjánál az eszköz köthető valamelyik stratégiai tényezőhöz, a maradéknál ez nem tehető meg. (Az összefüggések tanulmányozásának lehetőségét az Olvasó számára is biztosítva a 3. mellékletben felsoroltam a kérdéshez tartozó összes bejegyzést, rendre kiegészítve ezeket a vállalatok alaptevékenységével és a megadott erőforrásokkal.)

Tartalmi oldalról vizsgálva a válaszokat, a következő „eszköztípusokat” találtam:

1. Öt válaszadó úgy nyilatkozott, hogy szerinte a stratégiai erőforrások mérését és értékelését cégénél egy több részből álló, vállalati szinten működő, komplex *rendszer* biztosítja. Egy kitöltő a balanced scorecardot, három a controllingot mint olyant, egy az ISO minőségügyi rendszert, egy pedig az ingatlangazdálkodó és –elemző programot nevezte meg.
2. Kilencen egyedi *mutatószámokat, indexeket* adtak meg. E jellemzők néhol egyszerűbbnek tűnnek (fatömeg, utasszám, mért energia, anyagmegtakarítás; alapanyag-eltérés), máshol komplex mércének látszanak („műszaki mutatók”; utaselégedettség; dolgozói elégedettség; vevői elégedettség; vásárlóerő).
3. A válaszadók közül hárman valamely *magatartási elem* megfigyelésében látták a kritikus erőforrások mérésének és értékelésének eszközét. Így jelent meg a járművezető viselkedése, a jegyellenőrök viselkedése, valamint a közösségbe való beilleszkedés mint a mérés tárgya a válaszokban.
4. Négy kérdőívben *strukturális* eszköz szerepelt alkalmazott eszközként. Egy kitöltő a rendszeres vezetői megbeszélést, egy a beszélgetés (beszámoltatás) és segítségnyújtás intézményesített formáját rögzítette. Egy esetben a stratégiai munkacsoport jelenti az instrumentumot, egy válaszadó pedig az ügyvezető igazgató személyében jelölte meg a mérés és értékelés megvalósítóját.
5. Végül három válaszadó *funkcionális feladatot, illetve mechanizmust* adott meg. Ide soroltam a gyártástechnológia rendeléshez integrálását (valójában talán az integráltság mértékét), a beszerzés megrendeléshez igazítását (ismét csak mértékszerűen?), a raktárkészlet-figyelést, az értékesítési és beszerzési piacokon mutatott kreativitást, a fizetőképesség felmérését, valamint a kötött szerződésekben foglaltak betartását (ennek mértékét?).

Az állítások elfogadhatóságára adott értékítélet a válaszadók személyes döntéseit és véleményét, és semmi esetre sem a szervezet egyfajta jellemzőjét testesíti meg. Ezért megvizsgáltam, hogy a kérdőívet kitöltők munkaköre statisztikailag kimutatható kapcsolatban áll-e az állításokra adott pontszámokkal. Ehhez először a kérdőív alapadatai között megadott tizennégyféle munkakört négy csoportba soroltam: a gazdasági ügyviteli területen vezetői beosztást betöltők (főkönyvelő, gazdasági vezető/igazgató, controlling vezető, közgazdasági osztályvezető és számviteli vezető), a csúcsvezetők (ügyvezető, vezérigazgató, elnök), a gazdasági ügyvitelben dolgozó egyéb

munkatársak (kereskedelmi menedzser és finanszírozási vezető) és a nem a gazdasági ügyvitelben dolgozó munkatársak (termelési vezető/igazgató, humánpolitikai vezető, előadó és központi mezőgazdász) halmazaiba.

A varianciaanalízis két állítás esetében mutatott szignifikáns kapcsolatot. A gazdasági ügyvitel vezető és nem vezető dolgozói egyrészt jóval magasabb szinten fogadták el, hogy a kritikus erőforrások mérése és értékelése a controlling feladata, mint a csúcsvezetők és a nem gazdasági vonalon tevékenykedők. Másrészt a csúcsvezetők (de még a nem gazdasági munkatársak is) erőteljesebben kiálltak amellett, hogy a kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során törekedni kell a pénzben való értékelésre, mint a gazdasági területen dolgozók.

Statisztikailag nem szignifikáns összefüggés részeként, de érdekes még, hogy

- a csúcsvezetők állnak élen annak elfogadásában, hogy minden mérhető, ami létezik;
- a csúcsvezetők és a nem gazdasági szakemberek magasabb értékeket adnak annak, hogy a mérés és értékelés a számvitel feladata lenne, mint a gazdasági ügyvitelben dolgozók;
- a gazdasági ügyvitel vezetőinél szerepel relatíve a legmagasabb szinten az, hogy a pénzt mint értékelő eszközt kerülni kell;
- a csúcsvezetők és a gazdasági területen dolgozók jóval inkább elfogadják, hogy a kritikus erőforrások mérése és értékelése több, mint költségszámítás, illetve, hogy nem számviteli eszközöket is igényel, mint a nem gazdasági vonalon állók.

Mindezek együtt egyértelműen azt láttatják velünk, hogy a gazdasági ügyvitelben dolgozó vállalati munkatársak nyitottabbak a mérés és értékelés terén, kritikusabbak a számviteli eszközökkel és a pénzzel szemben, s erőteljesebben igényelnek nem számviteli eszközöket, mint a többi munkatárs.

Az állításokból és összefüggésekből kirajzolódó kép nagyon érdekes. Az átfogó értékelésre és a következtetések levonására a hipotéziseket értékelő 12.6. alfejezetben kerítettem sort.

Most azonban következzenek a költségek számítására és elemzésére vonatkozó kutatási eredmények.

12.5.3. A vállalatok költségcszámítási és -elemzési gyakorlata

A kérdőív hármás számú kérdéscsoportja a vizsgált vállalatok költségcszámítási gyakorlatának megismerését célozta.

12.5.3.1. A szervezetek költségcszámítási gyakorlatának alapjai

➤ Általános leíró elemzés

A kérdőív 3.1. kérdéscsoportjában a válaszadóknak a költségcszámítás céljaira és tagoltságára vonatkozó állításokat kellett egy ötfokozatú skálán megítélniük. Az alábbi táblázatban az eredmények az átlagok (csökkenő) értékei szerint rangsorolva láthatóak.

Vállalatunknál...	N	Átl	SZ	RSZ
3. ...a költségcszámítás alapvető célja a működés gazdaságosságának kontrollja.	56	4.45	0.91	20.4
6. ...a költségcszámítás fontos célja az üzleti döntések meghozatalának támogatása.	57	4.32	0.91	21.0
8. ...a költségcszámítás sokszíñű, sokrétegű, multifunkcionális, komplex rendszer.	57	3.89	1.25	32.1
1. ...a költségcszámítás alapvető célja a termékek/szolgáltatások önköltségének meghatározása.	58	3.88	1.09	28.0
4. ...a költségcszámítás alapvető célja a szervezeti egységek teljesítményértékelése.	56	3.66	1.28	34.9
2. ...a költségcszámítás alapvető célja a termékek/szolgáltatások ár kalkulációja.	57	3.65	1.14	31.2
7. ...a költségcszámítás vállalati részterületek, illetve funkciók tekintetében alrendszerekre bomlik.	56	3.38	1.59	47.0
5. ...a költségcszámítás fontos célja a munkatársak szervezeti magatartásának befolyásolása.	57	2.93	1.28	43.6

17. táblázat: A vállalati költségcszámítás céljai és alapjellemezői

(N - válaszok száma; Átl - számtani átlag; SZ - szórás; RSZ - relatív szórás)

A költségcszámítás legfontosabb céljaiként (a legnagyobb átlagos értékekkel, a legkisebb szórásokkal) a működés gazdaságosságának kontrollja és az üzleti döntések támogatása álltak elő. A költségcszámítás tehát (bár a kérdőív kétségkívül ebbe az irányba „nyomott”) elsődlegesen a technokrata döntéshozó eszközöként rajzolódik ki. Ezt az érzést mélyíti az a tény is, hogy a célok között a munkatársak szervezeti magatartásának befolyásolása utolsó helyen kullog. Érdekes ez a határozott elutasítás, hiszen nyilvánvaló tény, hogy az előálló számoknak jelentős hatása van – sokszor persze a döntéshozatali folyamatba ágyazódva – a szervezeti tagok cselekedeteire. A gazdaságossági kontroll és a döntéstámogatás helyezéséhez és átlagértékeihez képest a szervezeti egységek teljesítményértékelése is alacsonyabb értéket kap. Tény, hogy a kisebb szervezeteknél a kérdés valószínűleg nem annyira releváns. Az eredmény másfelől talán magyarázható az előbbiek

alapján (a „puha” elemek, mint a munkatársak, magatartás, teljesítményértékelés összefüggésének). Összességében viszont látszólag nehezen védhető, hiszen a működés gazdaságossági kontrollja hogyan érvényesül, ha az egységek teljesítményértékelése nem olyan lényeges? Kétségtől lehetséges az a felfogás, miszerint a gazdaságossági kontrollt úgy támogatja a költségszámítás, hogy közben az egységek teljesítményének értékelése nem alapvető, hanem *kiegészítő* hozzájárulás. Azaz: „Nem ez a leglényegesebb, de erre is használható.” Az is elképzelhető, hogy az egységek által létrehozott teljesítmények megítélésében a költségszámítás nem játszik alapvető szerepet. Nagyon valószínű viszont, hogy egy kis-közepes szervezetben a centralizált irányítás dominál, a gazdaságossági kontrollt tehát a vezetés közvetlenül gyakorolja.

Míg az alaptevékenység keretében előálló termékek/szolgáltatások önköltségének meghatározása jó átlaggal a negyedik helyet szerezte meg, ugyanezen termékek/szolgáltatások árkalkulációjában a költségszámításnak átlagosan már nincs akkora szerepe (a pozitív elhajlás azért itt is létezik). Vagyis: az eszköz célja annak kimutatása, hogy a „valóságban” mennyibe is kerülnek a termékeink/szolgáltatásaink, az már kevésbé lényeges célkitűzés, hogy az árakat is a költségek bázisán határozzák meg. Ez halványan, de mindenképpen a költségalapú árképzés klasszikus logikájától való ellépést jelzi.

Magas átlagértékkel és harmadik helyezéssel szerepel az a kijelentés, miszerint a költségszámítás a kitöltő cégnél sokszínű és komplex rendszer. Végül mindenképpen érdekes, hogy az „egyéb” rubrika kitöltetlen maradt; egyetlen válaszadó sem rögzített olyan célt, amit a 3.1. pontban mi nem soroltunk fel.

➤ Az alapadatok és a válaszok közötti kapcsolatok vizsgálata

Kizárólag a szignifikáns kapcsolatokat szemlélve³² azt mondhatjuk, hogy amely vállalatoknál az általános költségek aránya megváltozott (csökkent vagy nőtt), ott fontosabb az üzleti döntések támogatásának célja, illetve magasabb szinten értenek egyet azzal, hogy a költségszámítás sokszínű, komplex rendszer. Ugyanígy látszólag komplexebbek azok a rendszerek, ahol a közvetlen értékteremtést megelőző tevékenységek költségeinek aránya megnövekedett.

³² Az elemzés módszertanával foglalkozó 11.3. alfejezetben rögzítettem, hogy a tíz százalékos szignifikancia-szintet tekintettem statisztikailag még elfogadhatónak.

A kilenc megadott tevékenységi formát négy csoportba soroltam (összevontam a feldolgozóipart és az építőipart, a gazdasági szolgáltatást és az energiatermelést, illetve a vendéglátást, a szállítást és az egyéb szolgáltatást). Az így vett ágazati besorolás szignifikáns kapcsolatot kizárólag az önköltség meghatározásának céljával mutat. Az adatok arról szólnak, hogy a legmagasabb szinten a mezőgazdaságban célja a költségszámításnak a termék-, illetve szolgáltatáskalkuláció, a kereskedelemben pedig a legkevésbé.

Statisztikailag igen erős összefüggés mutatkozik az anyavállalatként való működés és azon cél között, hogy a költségszámítás a munkatársak szervezeti magatartását befolyásolja: az anyavállalatok nagy része tagadja ez utóbbit. Ugyanígy erős a leányvállalati lét és az árkalkuláció közötti kapcsolat, és arról tudósít, hogy a leányvállalatoknál a költségszámításnak jellemzően kevésbé célja az árak kalkulációja.

A kereszttáblák elemzése arra is rámutat, hogy szignifikáns kapcsolat van a kitöltő munkaköre és az egységek teljesítményértékelésének célja között: a csúcsvezetők (és a gazdasági ügyvitel dolgozói is) magasabb értékekkel támogatták e célt, mint a nem gazdasági területeken tevékenykedők.

Statisztikailag értékelhető, egyértelmű összefüggésre derült fény az informatikai hálózat léte és a költségszámítási rendszer alrendszerekre bomlása között: ott, ahol nincsen hálózat, jellemzőbben tagolódik funkciók szerinti alrendszerekre a költségszámítás. Ugyanígy erős szignifikáns a kapcsolat egy másik változóval is: a hálózattal nem rendelkezők esetében a költségszámításnak sokkal inkább fő célja a tagok szervezeti magatartásának befolyásolása, mint a hálózattal bíróknál.

A célokkal nincs szignifikáns kapcsolata (és talán éppen ezért érdekes) annak az alapjellemzőnek, hogy mikor alapították a vállalatot. A foglalkoztatottak számát tekintve három változónál beszélhetünk érdemleges különbségről a 250 fő alatti és e feletti vállalatok átlagainak összehasonlításakor. A nagyobbaknál szignifikánsan magasabb értéket kapott a költségszámítás üzleti döntésekhez való felhasználásának célja, illetve nem szignifikáns, de kimutatható mértékben az alrendszerek léte. A kisebbeknél – kicsit magas szignifikancia-szinttel, ám világosan elkülönülve – fontosabb célnak bizonyult az árkalkuláció, mint a nagyoknál. A forgalmi adatok vizsgálata ugyanerre utal: minél nagyobb egy vállalat, annál kevésbé fontos cél a költségszámítás esetében a termékek/szolgáltatások árkalkulációja. Az egységek teljesítményértékelése a közepes vállalatoknál mutat – szignifikáns kapcsolatban – magasabb prioritást. Emellett érdekes, hogy a forgalmi kategóriák szerinti méret növekedésével lineárisan csökken a rendszer komplexitásának (észlelt)

mértéke. A mérlegfőösszeg kapcsolatelemzése szintén megerősíti a méret és az ár kalkulációs cél közötti fent említett összefüggést. A foglalkoztatottak száma, a forgalom és a mérlegfőösszeg alapján levont részben hasonló következtetések természetesen abból is adódnak, hogy a három kategória jelentős mértékben korrelál egymással.

Az üzletágak száma nem mutat statisztikailag értelmezhető összefüggést a célokkal. A tulajdonviszonyok vizsgálata viszont szolgál érdekességekkel. A többiekhez képest az egységek teljesítményértékelése mint cél szignifikánsan erősebb, az önköltségszámítás viszont gyengébb azoknál a cégeknél, amelyekben van külföldi tulajdonrész. Statisztikailag nem megbízhatóan bár, de jóval alacsonyabb átlagok tartoznak hozzájuk az ár kalkuláció és a komplexitás esetében is.

Állítás	Szignifikáns összefüggés
1. ... alapvető cél a termékek/szolgáltatások önköltségének meghatározása.	Ágazati besorolás, külföldi tulajdonrész
2. ... alapvető cél a termékek/szolgáltatások ár kalkulációja.	Méret, leányvállalati lét
3. ... alapvető cél a működés gazdaságosságának kontrollja.	
4. ... alapvető cél a szervezeti egységek teljesítményértékelése.	Méret, külföldi tulajdonrész
5. ... fontos cél a munkatársak szervezeti magatartásának befolyásolása.	Anyavállalati lét, informatikai hálózat léte
6. ... fontos cél az üzleti döntések meghozatalának támogatása.	Méret, az általános költségek arányának megváltozása
7. ... vállalati részterületek, illetve funkciók tekintetében alrendszerekre bomlik.	Informatikai hálózat léte
8. ... sokszínű, sokrétegű, multifunkcionális, komplex rendszer.	Méret, az általános költségek, az értékteremtést megelőző tevékenységek költségei arányának megváltozása

18. táblázat: A rendszer céljaival és alapjellemzőivel szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők

Az összefüggések lehetséges okainak feltárását – valamennyi kérdéscsoportra vonatkozóan – a hipotézisek értékelésénél végeztem el.

12.5.3.2. A költségek tervezésének és elszámolásának jellemzői

➤ Általános leíró elemzés

A kérdőív 3.2. pontjában a költségek tervezésének és elszámolásának tárgyára és hogyanjára vonatkozóan fogalmaztunk meg állításokat, a válaszadóknak pedig az alkalmazásról kellett nyilatkozniuk. A . táblázatban az állítások az egyetértés mértéke szerint rangsorolva láthatóak.

A válaszadók nagy többsége (84,2 %) arról számolt be, hogy költségnemeit tervezi. Ez az érték egyfelől magas, hiszen a költségek tervezéséről, jövőbe vetítéséről, a valódi kontroll lehetőségének megteremtéséről van szó. Másfelől viszont alacsony, hiszen a maradék 15,8 % nem teszi meg ezt, tehát még költségnemeit illetően sincsen elképzelése a vállalati erőforrás-felhasználás várható értékéről.

	N	Igen %
1. Költségnemeinket tervezzük.	57	84.2
3. A termékeink, szolgáltatásaink terveköltségeit kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	57	73.7
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	55	65.5
2. A költség helyi költségeket tervezzük.	57	63.2
5. A költségtervezésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	51	56.9
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	55	54.5
8. A költség számítás során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	57	49.1
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljes költséget is számolunk.	55	45.5
7. A költség számítás során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	55	40.0

19. táblázat: A költségek tervezésének és elszámolásának jellemzői

(N - válaszok száma; Igen % - az igennel válaszolók aránya)

Az adatok szerint a cégek kb. háromnegyedénél végeznek előkalkulációt a termékek/szolgáltatások önköltségére. A vállalatok egy része ezt úgy teszi meg, hogy költség helyi költségeit nem tervezi, ami esetükben módszertani egyszerűséget sejtet. A költség helyi költségtervezés gyakorisága (62,5 %) érdekesen egészíti ki a költség számítás céljairól megfogalmazott véleményeket is. Egyfelől erősíti a szervezeti egységek teljesítményértékelésének alacsonyabb átlagértékét, másfelől némileg talán ellenpontoszza, hogy a legfontosabb cél a működés gazdaságosságának kontrollja lenne: sokrétű tervezés nélkül ez ugyanis nem nagyon megy.

A tervezési időtávot illetően az adatok alapján elmondható, hogy a szervezetek valamivel több, mint a fele összpontosít a tervezésnél a következő periódusra, 43 százalékuk tehát nem (ebben azonban

nyilván benne vannak azok is, akik nem tervezik költségeiket). Csaknem kétharmaduk esetében a kitöltő állítása szerint stratégiai időtávon is számolnak költségeket (nem tudjuk ugyanakkor, hogy ez milyen hosszú időszakot jelent). Úgy tűnik viszont: jelentős a száma azon válaszadóknak, akik úgy terveznek termékköltséget, sőt, költségneveteket, hogy alapvetően rövid vagy középtávon, de nem kizárólag a következő periódusban gondolkodnak.

A cégek mintegy fele rendszeresen tervezi különböző projektjeinek költségeit. A standard működés előrevetítésére irányuló költség helyi tervezés (relatív alacsony) mértékéhez képest ez a szám viszonylag magasnak tűnik.

Érdekes eredményeket mutat a költségviselőkre elszámolt költségek körének témája. A válaszadók mintegy negyven százaléka állította, hogy a kalkuláció során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelnek, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálnak. Ez a „csak szűkített önköltséget engedélyező” Számviteli törvény előterében nehezen hihető, még ha a belső, vezetői számításokban valóban a teljes költség jelenik is meg. A kitöltők fele nyilatkozott úgy, hogy valamit kihagyva a számításokból részköltségen számol. Úgy tűnik, a voksokat leadók egy része a közös halmazra is szavazott: a válaszadók majd' fele ugyanarra a költségviselőre rész- és teljesköltséget is kalkulál.

➤ Az alapadatok és a válaszok közötti kapcsolatok vizsgálata

Kizárólag a szignifikáns kapcsolatokra koncentrálnak megállapítható, hogy *a közvetlen, a változó és a fix költségek* arányának mozgásai nincsenek értelmezhető összefüggésben a költségtervezéshez kötődő állításokkal. Az *általános költségek* esetében egy helyen mutatkozik kapcsolat: ott, ahol a közvetett költségek részaránya változott (tehát csökkent vagy növekedett), sokkal nagyobb arányban állítanak össze tervkalkulációkat. Másrészt, ahol a termelést megelőző tevékenységek költségeinek aránya növekedett, szignifikánsan nagyobb azon cégek aránya, amelyek a termékekre rész- és teljesköltséget is kalkulálnak.

Két jelentős statisztikai összefüggést találtam viszont az *ágazati* hovatartozást illetően. A válaszokból egyrészt az derül ki, hogy a mezőgazdasági, illetve a gazdasági szolgáltatással és az energiatermeléssel foglalkozó üzleti szervezetek zöme (a többiektől e tekintetben markánsan eltérően) a költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számol. Az utóbbi vállalatok másrészt a többiekhez képest élen járnak a projekttervezésben is.

A kívánt szignifikancia-szinten állítható, hogy az *anyavállalatok* sokkal gyakrabban terveznek stratégiai időtávon, mint nem anya-társaik. Ezzel szemben az összes *leányvállalat* a következő elszámolási periódusra összpontosít, valamennyi tervezi költségneimet, s emellett jellemzően nem részköltségen kalkulálja termékeinek/szolgáltatásainak költségeit. Azon cégek, amelyeknél nem létezik *integrált informatikai rendszer*, a szignifikáns összefüggések szerint jóval gyakrabban nem kalkulálnak teljes költségen, illetve gyakrabban kalkulálnak részköltségen (egyszerűbben: az integrált rendszer léte a teljesköltségszámítás irányába hatna).

A *termelésből* származó funkcionális adatok rendelkezésre állása és a költségnevek tervezése között szignifikáns a kapcsolat; a költségnevi tervezést kivitelezők csaknem felénél viszont problémás az adatáramlás. Ha az *értékesítési* adatok problémamentesek, sokkal gyakoribb a tervkalkulációk összeállítása. A *beszerzési* és *controlling* adatok rendelkezésre bocsátásának problémamentessége a következő elszámolási periódusra való koncentrálással van pozitív kapcsolatban. Amennyiben a controlling és a számvitel közötti adatáramlás problémás, szignifikánsan ritkábban kalkulálnak teljesköltséget (és gyakrabban részköltséget), ha problémamentes, ritkábban számolnak részköltséget a vállalatok. Ahol a *pénzügyi* adatok problémásan állnak rendelkezésre, kevésbé, ahol problémamentesen, ott szignifikánsan gyakrabban koncentrálnak a következő periódusra. A stratégiai időtávon is tervezők húsz százaléka esetében viszont problémás a pénzügy adatáramlása a vezetői számvitel felé. Azon cégeknél, ahol *marketing* adatok egyáltalán nem állnak a számvitel rendelkezésére, szignifikánsan kevéssé jellemző, ahol problémásan vagy problémamentesen áramlásuk működik, jóval gyakoribb a projektek tervezése, de a következő időszakra koncentráció is. A hatás irányát persze a fenti összefüggések taglalásakor nehéz megjelölni; ami e helyütt fontos: a statisztikailag létező összefüggés.

Az 1990. után alapított cégek szignifikánsan gyakrabban állítanak össze tervkalkulációkat, az *alapítás* a többi jellemzővel statisztikailag nem hozható összefüggésbe. Ami viszont a *foglalkoztatottakat* illeti: szignifikáns összefüggés alapján valamennyi „nagy”, tehát a 250 fő feletti kategóriába sorolható cég tervezi költség helyi költségeit, míg a „kicsiknél” ez nem mondható el. A méret *forgalom* szerinti operacionalizálása megerősíti ezt (bár ennél a jellemzőnél nincsenek elfogadható hibahatáron belül lévő kapcsolatok): minél nagyobb a cég, annál jellemzőbb a költségnevi és költség helyi tervezés. A tervkalkulációkat gyakorisága is a legnagyobbaknál a legnagyobb, bár itt az egészen kis szervezetek is magas részaránnyal képviseltetik magukat. Sőt, az utóbbiak a stratégiai időtávon való tervezést illetően elkötelezettebbek is nagyobb társaiknál. A

mérlegfőösszeg kapcsolatvizsgálata egyrészt szignifikánsan megerősíti a költség helyi tervezésnél leírtakat, másrészt kiderül: a közepes vagyonú cégek gyakrabban tervezik projektjeik költségeit, mint a legkisebbek és a legnagyobbak.

Az *üzletágak száma* két változóval hozható szignifikáns kapcsolatba; úgy tűnik, az egy üzletágas szervezetekhez képest jóval gyakoribb a költség helyi tervezés és némileg ritkább a teljes költség számítás a többüzletágas vállalatokhoz képest. A szükséges szignifikancia-szinten belül állítható, hogy ama szervezetek, amelyekben van *külföldi tulajdonrész*, jóval nagyobb arányban összpontosítanak a következő periódusra, sokkal kisebb arányban terveznek stratégiai időtávon, mint azok, amelyekben nincs. E cégek jellemzően nem kalkulálnak részköltségen. A száz százalékban *belföldi magántulajdonban* lévő vállalatok szignifikánsan ritkábban összpontosítanak a következő periódusra a költség tervezés során, és gyakrabban kalkulálnak részköltségen, mint azok, amelyek más tulajdonviszonyokkal rendelkeznek.

Állítás	Szignifikáns összefüggés
1. Költségnemeinket tervezzük.	Méret, leányvállalati lét, a termelésből származó adatok rendelkezésre állása
2. A költség helyi költségeket tervezzük.	Méret, üzletágak száma
3. A termékeink, szolgáltatásaink tervköltségeit kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	Méret, általános költségek arányának változása, értékesítési adatok, alapítás
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	Méret, ágazati hovatartozás, marketing adatok
5. A költség tervezésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	Leányvállalati lét, beszerzési és controlling adatok, pénzügyi adatok, marketing adatok rendelkezésre állása, külföldi tulajdonrész, belföldi magántulajdon-rész
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	Méret, ágazati hovatartozás, anyavállalati lét, pénzügyi adatok rendelkezésre állása, külföldi tulajdonrész
7. A költség számítás során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	Integrált informatikai rendszer, beszerzési és controlling adatok rendelkezésre állása, üzletágak száma
8. A költség számítás során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	Integrált informatikai rendszer, belföldi magántulajdon-rész
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljesköltséget is számolunk.	A termelést megelőző tevékenységek költségeinek aránya

20. táblázat: A tervezés és elszámolás jellemzőivel szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők

➤ **Többszörös elemzés: a változókból képzett klaszterek jellemzése**

A kérdőív 3.2. pontjának kilenc alapváltozója felhasználásával kísérletet tettem arra, hogy a válaszadó szervezeteket homogén halmazokba rendezzem. Célom az volt, hogy a vizsgált vállalatokat az adott kutatási kérdés szempontjából még megalapozottan tudjam jellemezni. A klaszterezés négy jól értelmezhető csoportot különített el. A kapcsolatvizsgálat három alapadat (az integrált informatikai rendszer léte, a mérlegfőösszeg és a külföldi (rész)tulajdon) esetében mutatott szignifikáns összefüggést a klaszterekkel, néhány jellemzőnél azonban statisztikailag nem megbízható, de jól látható tendenciákat is azonosíthattam.

1. „A fedezetben gondolkodók”

Az első csoportba tizenhárom, mindenféle ágazatból tevékenykedő szervezet került. Valamennyien részköltségen kalkulálnak, innen az elnevezés. Jellemzően 1 milliárd forint alatti vagyonúak, tehát inkább a kisebbik félbe tartozóak; ezt erősíti az is, hogy egy kivétellel mindegyik 250-nél kevesebb főt foglalkoztat. E szervezetekben egyáltalán nincs külföldi tulajdonrész. Legnagyobb részét 1993 előtt alapították őket, illetve itt a legnagyobb a rendszerváltás előtti cégek aránya. Jellemzően nem létezik integrált rendszerük.

Állítás	Arány (%)
8. A költségvetés során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	100.0
1. Költségneveinket tervezzük.	84.6
2. A költségvetési költségeket tervezzük.	69.2
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	46.2
3. A termékeink, szolgáltatásaink költségvetését kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	38.5
5. A költségvetésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	30.8
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljesköltséget is számolunk.	30.8
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	23.1
7. A költségvetés során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	7.7

2. „Komplex (termék)stratégák”

A második csoportba huszonnégy szervezet soroltatott. Mivel gyakorlatilag mindannyian összeállítanak tervkalkulációkat, jellemző a projekttervezés is, s ezek során ráadásul stratégiai időtávon is gondolkodnak. Esetükben is elenyésző a külföldi tulajdonrész. Jellemzően itt szerepelnek a legnagyobb szervezetek (a foglalkoztatottak, a mérlegfőösszeg és az üzletágak száma alapján

egyaránt). Itt a legnagyobb az anyavállalatok aránya is. A feldolgozó- és építőiparból, valamint a gazdasági szolgáltatás és energiatermelés ágazatokból a vállalatok ide kerültek a legnagyobb részarányban, de sok mezőgazdasági cég is van. (Az utóbbi jellemzők alapján persze előfordulhat, hogy nem termékstratégák, hanem egyszerűen csak sokat pályáznak.)

Állítás	Arány (%)
3. A termékeink, szolgáltatásaink terveköltségeit kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	100.0
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	95.8
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	87.5
1. Költségnemeinket tervezzük.	83.3
2. A költség helyi költségeket tervezzük.	66.7
5. A költségtervezésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	66.7
8. A költség számítás során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	50.0
7. A költség számítás során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	33.3
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljes költséget is számolunk.	33.3

3. „Az önköltség számítás mesterei”

A harmadik csoport öt, kicsit ellentmondásos vállalatát a teljes- és részköltség számítás párhuzamos alkalmazása jellemzi. Jellemzően a rendszerváltás után alapították őket. A forgalom alapján inkább kisebb méretűek, valamennyi a legkisebb vagyoni kategóriába tartozik, egy vagy kevés üzletáguk van. Jellemzően feldolgozó- és építőipari szervezetek. Kis számban anya, de egyik sem leányvállalat.

Állítás	Arány (%)
3. A termékeink, szolgáltatásaink terveköltségeit kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	100.0
7. A költség számítás során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	100.0
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljes költséget is számolunk.	80.0
1. Költségnemeinket tervezzük.	40.0
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	40.0
2. A költség helyi költségeket tervezzük.	20.0
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	0.0
5. A költségtervezésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	0.0
8. A költség számítás során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	0.0

4. „Alapos klasszikusok”

Végül a *negyedik csoportban* kilenc szervezet kapott helyet. Ők a következő periódusra valamennyien megtervezik költségnemeik és költséghelyeik tervköltségeit. A forgalom alapján jellemzően nagyobb méretűek; s itt a legnagyobb a leányvállalatok aránya. A legnagyobb arányban itt létezik integrált rendszer is. Vendéglátó, szállító vagy egyéb szolgáltató nincs közöttük, s jellemzően ipari vagy kereskedelmi cégek. Alapadataik alapján könnyen elképzelhető, hogy az erős anyavállalati kontroll közös jellemzőjük.

Állítás	Arány (%)
1. Költségnemeinket tervezzük.	100.0
2. A költség helyi költségeket tervezzük.	100.0
5. A költségtervezésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	100.0
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljesköltséget is számolunk.	88.9
3. A termékeink, szolgáltatásaink tervköltségeit kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	55.6
7. A költségszámítás során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	55.6
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	44.4
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	22.2
8. A költségszámítás során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	0.0

12.5.3.3. Költséginformációkkal megoldható döntési problémák

➤ Általános leíró elemzés

A kérdőív 3.3. pontjában a tervköltségek különböző alkalmazási módjait soroltuk fel, a válaszadóknak az alkalmazásról kellett nyilatkozniuk. A táblázatban az állítások az egyetértés mértéke szerint rangsorolva láthatóak.

A válaszadókat tehát arra kértük meg, hogy jelöljék meg azon tételeket, amelyek náluk léteznek. Az értelmező-elemző munka utólag megvilágította számomra, hogy a válaszokból a szándékunknak megfelelő egyértelmű üzenet sajnos nem olvasható ki. Az instrukciók szerint ugyanis valószínűleg egyaránt az „igen” választ karikázta be az, aki az adott probléma megoldásához használ költséginformációkat, és az is, akinél ugyan „létezik” a dilemma, de orvoslásához költségeket nem használnak. Emiatt az értékelésnél óvatosabban jártam el.

	N	Igen %
1. Beszerzés		
1. Különböző beszerzési források és utak közötti választás	57	94.7
2. Az optimális beszerzési mennyiség meghatározása	56	69.6
3. Az erőforrások maximális beszerzési árának meghatározása	53	45.3
2. Teljesítményelőállítás		
1. Optimális termelési program összeállítása	55	63.6
2. Fedezeti pont számítás	55	56.4
3. Szűkös erőforrásokra irányuló optimalizációs elemzések	54	38.9
3. Értékesítés		
4. A termékek/szolgáltatások minimális árának meghatározása	56	73.2
1. Értékesítési csatorna megválasztása	57	66.7
2. Megcélzandó vevőcsoport kiválasztása	57	66.7
3. Reklámozási módok közötti választás	57	47.4
4. Funkciókat összekapcsoló problémák		
2. Egy tevékenység vagy funkció kihelyezésének eldöntése	56	67.9
3. Belső elszámolóárak meghatározása	55	50.9
1. Venni vagy gyártani dilemma eldöntése	54	37.0
5. Egyéb:	57	0.0

21. táblázat: Különböző terv költség-alkalmazások előfordulása

(N - válaszok száma; Igen % - az igennel válaszolók aránya)

Magasan a legtöbben jelölték meg a különböző beszerzési források és utak közötti választás témáját, s dobogós helyet szerzett az optimális beszerzési mennyiség (s ezzel a készletezési dilemma) is. Ugyanakkor a beszerzendő erőforrások maximális árának meghatározása mint feladat – 45 százalékos igen-aránnyal – csak a 11. helyen áll. A „Honnan?“, „Hogyan?“ és „Mennyit?“ tehát gyakoribb, a „Mennyiért?“ ritkább (költség)elemzési feladat.

A válaszadók 73,2 százalékánál a termékek/szolgáltatások minimális árának meghatározása élő vezetői probléma. Azt, hogy mennyinek szabad lennie az output ára még gazdaságos alsó határának, az elemzők a költségek alapján tudják megmondani. Ez az arány tehát nem feltétlenül a költségalapú árképzést alkalmazók aránya, inkább szól arról, hogy az igennel válaszolók tudatában vannak a lehetséges minimumnak, és világos számukra, hogy ez a felmerülő költségekhez képest hol áll.

A válaszadók kétharmada számára az értékesítési csatorna és a vevők megválasztása is döntési probléma, a reklámozási módok közötti választás dilemmája azonban a cégek kevesebb, mint felében jelenik csak meg.

A közvetlen teljesítményelőállításához kapcsolódó, „belső” vezetői problémahelyzeteket a válaszadók ritkábban jelölték meg. Ide tartozik a termelésprogramozás, a fedezeti pont kiszámítása, a belső elszámolóárak meghatározása és a szűkös erőforrásokra irányuló optimalizációs elemzések kérdésköre is. Ezen dilemmák megoldásához biztosan szükségeltetnek költségadatok. A termelési program elkészítésének arányszáma (63,6 %) az ágazati hovatartozások ismeretében nem meglepő; a feldolgozóipari, mezőgazdasági, építőipari és energiatermelő cégek összesen 63,8 %-ot tesznek ki. Az már érdekesebb, hogy az alapvető elemzési eszköznek tekinthető fedezeti pont számítást a válaszadók csak alig több, mint fele alkalmazza. A szűkös erőforrásokra irányuló optimalizálás már bonyolultabb kérdés; itt a 38,9 % elfogadható arálynak tűnik. Ugyanígy a belső elszámolóárak is csupán bizonyos szervezetekben jelentenek releváns – ráadásul nem is feltétlenül költségszámítási – problémát.

Míg a kihelyezésről szóló, nagy valószínűséggel gazdaságossági elemzést is tartalmazó döntési helyzet a kitöltők kétharmadánál fordul(t) elő, a „make or buy” dilemma célszerű megoldásának támogatása csak az utolsó helyen, bő egyharmados említési aránnyal szerepel. Bár a szakirodalom nagy része jellemzően e két kategóriát szinonimaként kezeli, a válaszadók látszólag nem így tettek. Az eredmények valószínűleg azt mutatják: sokkal gyakrabban fordul elő annak mérlegelése, hogy egy tevékenységet vagy funkciót a szervezeten kívülre helyezzenek, s ezután esetleg megvásárolják, mint hogy azt elemezzék, valamit a vétel helyett saját eszközökön gyártsanak le avagy fordítva. De az utóbbi állítás esetében megjelenő alacsony arányt okozhatta egy egyszerű tény is: a „gyártás” szót sok szervezet nem akarta magára értelmezni (vendéglátás, szolgáltatás, szállítás stb.)

➤ Az alapadatok és a válaszok közötti kapcsolatok vizsgálata

A *közvetlen és a közvetett költségek arányának csökkenése és növekedése egyaránt szignifikáns kapcsolatban van az optimális beszerzési mennyiség meghatározásának problémájával*, nagyobb gyakoriságot jelezve. A közvetlen költségek arányának növekedése, illetve az általános költségek változása a funkció vagy tevékenység kihelyezésének dilemmájával függ össze szignifikánsan. Érdekes: ahol az általános költségek aránya csökkent, ott egyáltalán nem, ahol nőtt, ott viszont jelentős mértékben jelölték meg a válaszadók létezőnek az erőforrások maximális beszerzési ára meghatározásának feladatát. Az általános költségek arányváltozása statisztikailag összefügg a belső elszámolóárak képzésének kérdésével is.

A *változó költségek* arányának változása szintén statisztikai összefüggést mutat a beszerzési mennyiség meghatározásával és a kihelyezési döntéssel. A *fix költségek* tetszőleges aránymódosulása viszont a szűkös erőforrásokra irányuló optimalizációs elemzésekkel mutat ki szignifikáns összefüggést (kisebb gyakoriság). A *termelés előtti tevékenységek költségei* arányának megváltozása a termelési program összeállításának kérdésével, a reklámozási mód megválasztásával és a belső elszámolóárak képzésével jelez erős statisztikai kapcsolatot.

Ami az ágazati besorolást illeti, szignifikáns összefüggés mutatkozik az értékesítési csatorna megválasztásának problémájával: a feldolgozó- és építőipari cégek nagy többsége, a mezőgazdasági cégek mindegyike számára élő dilemma ez. A kereskedelmi cégekkel kiegészítve ugyanez mondható el a vevőcsoportok megválasztásának kérdéséről is. A minimális eladási ár meghatározása érdekes módon éppen a mezőgazdaságban, ezen kívül a vendéglátásban, a szállításban és az egyéb szolgáltatásoknál létező kérdés. A belső elszámolóárak képzése a feldolgozó- és építőiparban, valamint a mezőgazdaságban szignifikánsan gyakrabban kezelt kihívás.

Statisztikailag megbízhatóan értelmezhető az összefüggés az *anyavállalati lét* és a maximális beszerzési ár meghatározásának problémája között: az anyavállalatok nagyobb arányban kezelik, mint a nem anyavállalatok. Ugyanez állapítható meg az optimális termelési program összeállításáról, a fedezeti pont számításról. A *leányvállalati státusz* és az értékesítési csatorna, illetve a vevőcsoport megválasztásának problémája között szintén szignifikáns kapcsolatokat találhatunk: a leányvállalatoknál kevésbé gyakori a dilemmák megjelenése, mint a nem leányvállalatoknál.

Szignifikáns összefüggés van az *integrált informatikai rendszer* működése és a maximális beszerzési ár meghatározásának problémája között. Ahol nem létezik az eszköz, sokkal gyakoribb a dilemma előfordulása. Ennél erősebb a tevékenység-kihelyezés kérdésével való összefüggés: az integrált rendszert használó szervezetek majd' mindegyike számára élő feladat e téma.

Az *alapítás éve* és az egyes tervezési dilemmák között mutatkozott az elfogadható szignifikancia-szinten belül kapcsolat. Így az 1994 után alapított cégek gyakorlatilag mindegyiknél előfordul az optimális termelési program, míg a régebbi vállalatoknál egyértelműen ritkábban. Érdekes módon a venni vagy gyártani döntés előfordulása éppen fordított: az említett cégek egy kivétellel nem jelezték, a régebbiek gyakrabban. A méretet operacionalizáló jellemzők közül egyedül a *mérlegfőösszeg* mutatott statisztikailag értelmezhető összefüggést bizonyos változókkal. Így kiderült, hogy a minta legnagyobb (hárommilliárd forintot meghaladó) vagyonú cégeinél egyáltalán nem jellemző a

maximális beszerzési ár meghatározásának kérdése, viszont fedezeti pontot mindegyikük számol. Az értékesítési csatorna megválasztásának kérdése viszont éppen a legkisebbekre (200 millió forint alatti vagyon) jellemző legnagyobb arányban.

Tervezési dilemma	Szignifikáns összefüggés
1. Beszerzés	
1. Különböző beszerzési források és utak közötti választás	
2. Az optimális beszerzési mennyiség meghatározása	A közvetlen, a közvetett és a változó költségek arányának változása
3. Az erőforrások maximális beszerzési árának meghatározása	A közvetlen költségek és az általános költségek arányának változása, anyavállalati lét, integrált informatikai rendszer léte, mérlegfőösszeg
2. Teljesítményelőállítás	
1. Optimális termelési program összeállítása	A termelés előtti tevékenységek költségei arányának változása, anyavállalati lét, az alapítás éve, belföldi magántulajdon-rész
2. Fedezeti pont számítás	Anyavállalati lét, mérlegfőösszeg
3. Szűkös erőforrásokra irányuló optimalizációs elemzések	A fix költségek arányának változása, külföldi tulajdonrész
3. Értékesítés	
1. Értékesítési csatorna megválasztása	Ágazati besorolás, leányvállalati lét, mérlegfőösszeg, belföldi magántulajdon-rész
2. Megcélzandó vevőcsoport kiválasztása	Ágazati besorolás, leányvállalati lét, külföldi tulajdonrész
3. Reklámozási módok közötti választás	A termelés előtti tevékenységek költségei arányának megváltozása
4. A termékek/szolgáltatások minimális árának meghatározása	
4. Funkciókat összekapcsoló problémák	
1. Venni vagy gyártani dilemma eldöntése	Alapítás
2. Egy tevékenység vagy funkció kihelyezésének eldöntése	A közvetlen, az általános és a változó költségek arányának változása, integrált informatikai rendszer
3. Belső elszámolóárak meghatározása	Az általános költségek és a termelés előtti tevékenységek költségei arányának megváltozása, ágazati besorolás

22. táblázat: A tervezési dilemmákkal szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők

A külföldi tulajdonrészrel rendelkező vállalatok közül egyiknél sem jelenik meg a szűkös erőforrások optimalizálásának kérdése, s csak igen alacsony arányban a reklámmód kiválasztásának

dilemmája. A csak belföldi magántulajdonú szervezetek szignifikánsan jóval nagyobb aránya állít össze optimális termelési programot, mint a többiek, s ugyanez érvényes az értékesítési csatorna megválasztásának problémájára is.

12.5.3.4. Költségelemzési módszerek

A költségek elemzése igen sokfajta tevékenységet foglalhat magába. A 3.4. pont alatti felsorolás – számos lehetőség felsorolásával – is több aspektusból kutatta a kérdést.

➤ Általános leíró elemzés

A tíz állításból 86,2 százalékos gyakorisággal az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése áll az élen. A külföldi és a hazai költségszámítási szakirodalom egyik központi témájáról van itt szó; a gyakoriság és a relatív helyezés jelzi ennek időszerűségét és relevanciáját a hazai vállalatok esetében is. Kiemelendő, hogy ez a sokkal inkább eseti tevékenység, amely a módszertani kérdések mellett egyfajta filozófiát is sugall, a standard, rendszeresen visszatérő és könnyen sokszor kivitelezhető elemzési eszközök előtt végzett.

	N	Igen %
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	58	86.2
1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségneemi költségek összevetése	58	82.8
4. Költségneemi költségek terv-tény elemzése	57	75.4
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költség helyi költségek összevetése	58	67.2
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	58	63.8
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	56	60.7
5. Kölség helyi költségek terv-tény elemzése	57	59.6
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	55	45.5
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	58	12.1
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezetben belüli vállalat költségeivel	57	10.5
11. Egyéb, és pedig:	58	0,0

23. táblázat: Különböző költségelemzési módszerek előfordulása

(N - válaszok száma; Igen % - az igennel válaszolók aránya)

A kérdőív 3.2. pontjához kapcsolódóan korábban már rögzíthettem, hogy a válaszadók között a költségneem szerinti költségtervezés a leggyakoribb. Az e pontban adott válaszokból pedig most kiderül, hogy a különböző időszakra vonatkozó tényleges költségneemi költségek összevetése (82,8 %), illetve a költségneemi költségek terv-tény elemzése (75,4%) szerepel a lista második és harmadik helyén.

Az alacsony módszertani szintet jellemző állítások aztán folytatódnak: Az igenek gyakoriságából képzett, csökkenő értékek szerint rendezett lista negyedik és ötödik helyén a különböző időszakok tényleges költséghelyi, illetve költségviselői költségeinek összehasonlítása szerepel, 67,2, illetve 63,8 százalékkal.

A költséghelyekre és a költségviselőkre irányuló terv-tény elemzés alkalmazása mindezek után következik kb. 60-60 százalékkal. A 3.2. pont alapján egyfelől nem is várhattunk többet, másfelől az adatok sok szervezetnél újfent rámutatnak a kontroll korlátozott kivitelezhetőségére.

A projektek költségeit 54,5 százalék tervezi, a tényekkel összevetve pedig 45,5 százalék elemzi. Nem tudjuk, a válaszadók hogyan értelmezték a „projekt” kifejezést; arra vonatkozóan a kérdőív nem tartalmaz adatokat, hogy hány szervezetnél fordulnak elő rendszeresen vagy egyáltalán projektek. Sokat mondó viszont a lista utolsó két helyezettjének gyakorisága. A válaszadók 12,1 százaléka veti össze a vállalat költségeit módszeresen a versenytársak költségeivel, ami alapján kijelenthetjük, hogy a „költségbenchmarking” nem jellemző elemzési eszköz. A kitöltők 10,5 százaléka jelezte, hogy a vállalat költségeit összehasonlítja a vállalatcsoporton belüli másik vállalat költségeivel. Ez az arány annak fényében, hogy a cégek 41,8 százaléka anya-, 18,2 százaléka leányvállalat, szintén kevésnek minősíthető.

➤ Az alapadatok és a válaszok közötti kapcsolatok vizsgálata

Az adatokból az olvasható ki, hogy az *általános költségek* arányának változása esetén szignifikánsan nagyobb a költségnemi, a költséghelyi és a költségviselői terv-tény költségelemzések gyakorisága, mint akkor, ha az arány nem változott. Ugyanez igaz az általános költségek elemzésére is. Szignifikáns kapcsolatot mutat a *fix költségek* arányának változása és a költséghelyi költségek terv-tény elemzése is.

Az *ágazati besorolás* és az elemzési eszközök között egy statisztikailag értelmezhető kapcsolat látszik. A feldolgozó- és építőipar cégei viszonylag nagyobb, a mezőgazdasági szervezetek elenyésző arányban alkalmazzák a projektköltségek terv-tény elemzését. Az általános költségek elemzése szignifikánsan jellemzőbb azoknál a cégeknél, amelyek nem leányvállalatok.

Ahol az *értékesítési* adatok rendelkezésre állása problémamentes, szignifikánsan gyakoribb a tényleges költségviselői költségek összevetése, illetve a költségviselői költségek terv-tény elemzése, mint ott, ahol problémás. Elfogadható szignifikancia-szinten úgy tűnik, minél problémamentesebb a

controlling adatok áramlása, annál nagyobb arányban alkalmaznak költség helyi terv-tény elemzést. Ha a *pénzügyi* adatok gond nélkül rendelkezésre állnak, a tényleges költségnemi és a költség helyi költségek összevetése is szignifikánsan nagyobb, mint ha csak problémásan valósul meg a kapcsolat.

Elemzési módszer	Szignifikáns összefüggés
1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségnemi költségek összevetése	A pénzügyi adatok rendelkezésre állása, belföldi magántulajdon-rész
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költség helyi költségek összevetése	Méret, a pénzügyi adatok rendelkezésre állása, belföldi magántulajdon-rész
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	Méret, az értékesítési adatok rendelkezésre állása
4. Költségnemi költségek terv-tény elemzése	Méret, az általános költségek arányának változása
5. Költség helyi költségek terv-tény elemzése	Méret, az általános költségek arányának változása, a fix költségek arányának változása, a <i>controlling</i> adatok rendelkezésre állása, üzletágak száma, a belföldi magántulajdon-rész
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	Méret, az általános költségek arányának változása, az értékesítési adatok rendelkezésre állása, üzletágak száma
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	Ágazati besorolás
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	Az általános költségek arányának változása, leányvállalati lét, külföldi tulajdonrész
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezeten belüli vállalat költségeivel	
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	

24. táblázat: Az elemzési módszerekkel szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők

Bár a nem szignifikáns kapcsolatokat nem szoktam külön is említeni, az talán érdekes, hogy az *alapítási év* semelyik költségelemzési eszköz alkalmazásával nem mutat szignifikáns kapcsolatot. A *foglalkoztatottak száma* szerint nagyobb cégekben viszont a kisebbekkel szemben megbízható szinten nagyobb gyakoriság mutatkozik a (tényleges) költség helyi és költségviselői költségek összevetésénél, a költségnemi, a költség helyi és a költségviselői terv-tény elemzésnél. A *forgalom* a tényleges költségviselői költségek összevetését kivéve valamennyit markánsan megerősíti. A *mérlegfőösszeg* növekedése a költségnemi és költség helyi terv-tény elemzés gyakoriságának

növekedése irányába hat szignifikánsan. A költség helyi és költségviselői terv-tény elemzés szignifikánsan azzal is mind gyakoribbá válik, ahogyan nő az üzletágak száma. Ahol létezik *külföldi tulajdonrész*, ott a kitűzött szignifikancia-szinten belül igaz, hogy az általános költségek elemzése kevésbé gyakori. Ahol nem kizárólagos a *belföldi magántulajdon*, ott szignifikánsan alacsonyabb arányú a tényleges költségnemi és költség helyi költségek összevetése, a költség helyi terv-tény elemzése.

➤ **Többszörös elemzés – a változókból képzett klaszterek jellemzése**

A tervezés és elszámolás kérdéscsoporthoz hasonlóan a költségelemzésnél is kísérletet tettem arra, hogy az eredeti változók segítségével a válaszadókból egynemű halmazokat képezzek. A klaszterezés itt is négy csoportot eredményezett, melyek lényegében mintákat, típusokat elevenítenek meg. Megvizsgáltam a vállalatok alapadatai, illetve a tervezési klaszterek és e klaszterek közötti kapcsolatokat. Egyetlen szignifikáns összefüggésre leltem, ez a foglalkoztatotti létszám volt. Ettől függetlenül a tendenciákat – ahol ennek értelme látszott – kimutattam.

1. „Általános költség elemzők”

Az *első csoport* tizenegy vállalatát „Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése” eszköz kiemelt kezelése jellemzi; a többi eszköz jóval kisebb gyakorisággal képviselteti magát. A vendéglátó, szállító és egyéb szolgáltató cégeken kívül minden ágazatból található itt cég. A legnagyobb arányban e csoportban szerepelnek 1989 előtt alakult, illetve kizárólag belföldi magántulajdonban lévő vállalatok. A forgalom és az üzletágak száma alapján jellemzően kis méretű szervezetek, valamennyi ide sorolt cég 250-nél kevesebb foglalkoztatottal rendelkezik. A tervezést és elszámolás klasztereinek mindegyike képviselteti magát, de alapvetően komplex termékstratégiák.

Állítás	Arány (%)
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	81.8
4. Költségnemi költségek terv-tény elemzése	45.5
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	45.5
1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségnemi költségek összevetése	36.4
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	36.4
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	27.3
5. Költség helyi költségek terv-tény elemzése	27.3
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	27.3
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költség helyi költségek összevetése	18.2
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezeten belüli vállalat költségeivel	18.2

2. „A vizsgálódó alkatok”

A második csoportba huszonhat szervezet került; alapvető jellemzőjük a *tényköltségek összevetése/elemzése*, de ezt széles módszertani bázison valósítják meg. Minden ágazatból található itt cég. A csoport a forgalom, a mérlegfőösszeg és az üzletágak száma szerint legnagyobb szervezetek fő gyűjtőhelye; egy kivételével az összes 250 feletti foglalkoztatottal rendelkező cég itt található. A legkisebb arányban e halmazban szerepelnek kizárólag belföldi magántulajdonban lévő vállalatok. A tervezés és elszámolás klasztereit illetően a legkiegyensúlyozottabb klaszter.

Állítás	Arány (%)
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költség helyi költségek összevetése	100.0
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	100.0
1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségnemi költségek összevetése	96.2
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	92.3
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	84.6
5. Költség helyi költségek terv-tény elemzése	80.8
4. Költségnemi költségek terv-tény elemzése	73.1
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	42.3
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	3.8
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezeten belüli vállalat költségeivel	0.0

3. „Az önköltség- és projektköltség-elemzők”

A harmadik csoportba mindössze öt vállalat került; ők kiemelt. Azt mondhatnánk, hogy a háttérben ott munkál egy klasszikus elemzési apparátus is, ha nem iktatnák ki minden szinten a költség helyi költségek vizsgálatát. A csoportban csak ipari, illetve gazdasági szolgáltató és energiatermelő vállalatok jelennek meg. A legnagyobb arányban itt szerepelnek leányvállalatok és integrált informatikai rendszerek. Valamennyi ide sorolt cég 250-nél kevesebb foglalkoztatottal, egy vagy néhány üzletággal rendelkezik. A tervezést és elszámolást illetően egy kivételével komplex termékstratégiák.

Állítás	Arány (%)
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	100.0
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	100.0
1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségnemi költségek összevetése	80.0
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	80.0
4. Költségnemi költségek terv-tény elemzése	80.0
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	80.0
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezeten belüli vállalat költségeivel	40.0
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költség helyi költségek összevetése	0.0
5. Költség helyi költségek terv-tény elemzése	0.0
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	0.0

4. „A költségnem-mániások”

Végül a *negyedik csoport*, mely tíz vállalatot tömörít, s a *költségnemekre fókuszál* (s utalhatunk még arra is, hogy viszonylag magas arányuk a költséghelyi általános költségek elemzésével is foglalkozik.) Minden ágazatból található e klaszterben cég. A legnagyobb arányban itt szerepelnek anyavállalatok, a legkisebb arányban integrált informatikai rendszerek. Egy kivételével az összes cég 250 alatti foglalkoztatottal rendelkezik, a mérlegfőösszeg és az üzletágak száma szerint inkább közepes vállalatok. A tervezés és elszámolás klasztereinek mindegyike képviselteti magát; a legtöbb fedezetben gondolkodó itt szerepel.

Állítás	Arány (%)
1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségnermi költségek összevetése	100.0
4. Költségnermi költségek terv-tény elemzése	100.0
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költséghelyi költségek összevetése	70.0
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	70.0
5. Költséghelyi költségek terv-tény elemzése	60.0
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	40.0
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezeten belüli vállalat költségeivel	10.0
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	0.0
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	0.0
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	0.0

12.5.3.5. „Speciális” költségyszámítási eljárások

A 3.5. pont keretében arra voltunk kíváncsiak, hogy a vizsgált vállalatok gyakorlatában mennyire elterjedtek azon költségyszámítási eljárások, amelyek a hagyományos szemléletet bizonyos pontokon módosítják (ezekről a 8.3. alfejezet tendenciákat taglaló részében volt szó). A korábbi kutatási tapasztalatokra építve ugyanakkor a „folyamatköltségyszámítást”, a „target costingot” és társaikat nem akartuk néven nevezni: az érdeklődés nem a címkékre, hanem a tartalmakra irányult. A módszertanokat a végletekig lecsupaszítottuk: valójában szemléletmódokról, azok egyszerű leírásáról, könnyen érthető és elfogadható gazdálkodási rutinokról esik itt szó.

➤ Általános leíró elemzés

Általánosságban megállapítható, hogy az eljárások megjelenési gyakorisága alacsony. Ezt a megállapítást nem pusztán az abszolút számértékeket vizsgálva tehetjük, hanem az alapján is, hogy az 50 százalék körüli arányok valamennyi kérdésnél a legkisebbek közé tartoznak.

	N	Igen %
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	57	57.9
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	56	55.4
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költségmenedzsmentre is törekszünk.	58	43.1
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	56	26.8
1. Létezik olyan költségszámítási módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítás folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.), és pedig:	58	6.9
6. Egyéb:	2	3,4

25. táblázat: Különböző speciális eljárások előfordulása

(N - válaszok száma; Igen % - az igennel válaszolók aránya)

A legtöbb igen voksot (57,9 %) az a gyakorlat kapta, ami szerint a költségek számításánál a cég jellemzően a piaci árakból indul ki, és innen vezeti vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszik ezek hosszú távú elérésére (ez a target costing, azaz a célköltségmenedzsment eljárás egyik típusának veleje). Az, hogy a válaszadók csaknem fele nem így tesz, sok mindenben múlhat. Oka lehet például, hogy nincs erre szüksége, mert termékeinek/szolgáltatásainak árai „alacsonyok”, illetve versenyképesek. Egy másik indok lehet, hogy nincs (nagy) verseny a piacon, a vállalat érvényesíteni tudja áraiban a költségeit. Előfordulhat, hogy nincs tisztában a még megengedhető költségek elvi szintjével, ezt nem számolgatja. Az is elképzelhető persze, hogy nem kívánja a költségeit lefaragni, helyette a marketing eszközeivel élve próbál az erős versenyben helytállni.

Tartalmilag szervesen kapcsolódik ide az 5. állítás is. Eszerint a vállalat a költségeket nem csupán rövid távon számítja és elemzi, hanem hosszú távú alakításukra, egyfajta költségmenedzsmentre is törekszik. A kutató magas gyakoriságot várna, hiszen itt alapvető gazdálkodói tevékenység látszik megfogalmazódni. De legalább közepeset, hiszen a 4. állításnál éppen erről volt szó. Ezzel szemben érdekes, hogy e pontban már csak a kitöltők 43,1 százaléka válaszolt igennel. Sőt; a helyzet ennél komiszabb: az előbbi 57,9 % fele úgy nyilatkozott, hogy nem kívánja a költségeket hosszú távon alakítani. Sajnos nem látszik olyan ésszerű magyarázat, amely e következetlenségre jó válasz volna. Számomra viszont mindez tovább erősíti a költségszámítási és -elemzési rendszerek alacsony alkalmazási szintjéről formálódó értékítéletemet.

Egyetlen olyan állítás volt még, amelyre 50 százalék feletti igen válasz érkezett. A tétel azt a gyakorlatot fogalmazta meg, miszerint a költségek számításánál a cégnél nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodnak, s kiszámítják e tevékenységek/ folyamatok költségeit. (Ez lényegében a folyamatköltségszámítás alapvetése.) A tág meghatározás miatt a kapott arány hihető; tevékenységként értelmezhetnék ugyanis a funkcionális területeken belül folyó műveletláncokat (pl. beszerzés, szerszámkészítés), amelynek költségei egyszerű elszámolási rendszer esetén is könnyen meghatározhatóak.

A válaszadók kb. egynegyede állította azt, hogy a számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyeznek a környezetvédelemre. Annak tudatában, hogy csak a feldolgozóipari, mezőgazdasági, építőipari és energiatermelő cégek összesen 63,8 %-ot tesznek ki, ez kevés, a korábbi kutatások és a tapasztalatok fényében viszont elfogadható. Végül az összes kitöltő közül mindössze három jelezte, hogy cégében létezik olyan költségszámítási módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítás folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (tehát pl. kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés).

➤ Az alapadatok és a válaszok közötti kapcsolatok vizsgálata

A kapcsolatvizsgálat jelzése szerint szignifikánsan gyakrabban foglalkoznak hosszú távú költségmenedzsmenttel azon cégeknél, ahol a *termékek általános költségeinek* aránya növekedett, mint azoknál, ahol csökkent vagy stagnált. Az elemzés statisztikailag értelmezhető összefüggést mutat a *változó költségek* arányváltozása és a tevékenységek/folyamatok költségeinek számítása között is.

Míg az *ágazatok* szerinti besorolás nem mutat szignifikáns eltérést, megállapítható, hogy az *anyavállalatoknál* gyakoribb a hosszú távú költségmenedzsment, mint a nem ilyen státuszban lévőknél. Az kijelölt szignifikancia-szinten belül érvényes az az összefüggés, miszerint az informatikai hálózatokkal rendelkező cégek gyakrabban alkalmazzák a tevékenységek/folyamatok költségszámítását, valamint a piaci árból kiinduló gondolkodást, mint az ilyennel nem bírók.

Ami az *életkort* illeti: statisztikailag megbízhatónak tekinthető az az állítás, hogy minél fiatalabbak a vállalatok, annál inkább alkalmazzák a hosszú távú költségmenedzsmentet (lényegében ugyanez állapítható meg nem szignifikáns összefüggésekből a tevékenységek/folyamatok költségszámítására, s pont ellentétes kapcsolat a másik háromra). A *forgalmat* tekintve a kijelölt szinten egy „csaknem”

szignifikáns összefüggés szerint ahogy növekszi a vállalat mérete, úgy csökken a költségeket a piaci árból levezetők aránya. Ezt a *foglalkoztatottak* száma szerinti vizsgálat is egyértelműen (és szignifikánsan) visszaigazolja. Ugyanez az alapjellemző arról is szól, hogy a 250 fő feletti foglalkoztatottal működő szervezetek gyakrabban alkalmazzák a hosszú távú költségmenedzsmentet, mint a kisebbek.

Ha van *külföldi tulajdonrész* a szervezetben, szignifikánsan kisebb arányban fordul elő a piaci árakból visszavezetett költségek módszertana.

Speciális eljárás	Szignifikáns összefüggés
1. Létezik olyan költségszámítási módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítás folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.)	
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	A változó költségek arányának megváltozása, az informatikai hálózatok léte
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	Méret, az informatikai hálózatok léte, külföldi tulajdonrész
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költségmenedzsmentre is törekszünk.	Méret, a termékek általános költségeinek aránya, anyavállalati lét, alapítás

26. táblázat: A speciális eljárásokkal szignifikáns összefüggést mutató vállalati jellemzők

➤ **Többváltozós elemzés – a változókból képzett klaszterek jellemzése**

Két korábbi kérdéscsoporthoz hasonlóan itt is kísérletet tettem arra, hogy az eredeti változók alapján a szervezetek homogén csoportjait alakítsam ki. A többszöri klaszterezés után végül egy négycsoportos megoldás mellett döntöttem, ahol egy klaszter kivételével általában nem szignifikáns, de jól látható tendenciákban megmutatkozó összefüggések alapján rövid jellemzéseket is tudtam adni.

1. „A visszafogott környezetvédők”

Az *első csoportba* tizenhat szervezet került. Igen alacsony értékek mellett még a környezetvédelem hangsúlya mutatott némileg nagyobb gyakoriságot, ezért adtam a fenti nevet. A csoportot a forgalom és a mérlegfőösszeg szerint is jellemzően kis szervezetek alkotják; egy híján valamennyi ide tartozó vállalat 250 főnél kevesebbet foglalkoztat. Csak kis százalékban anyavállalatok. A halmazban alacsony arányban létezik integrált informatikai rendszer. A legnagyobb arányban viszont itt van külföldi tulajdonrész.

Állítás	Arány (%)
1. Létezik olyan költségvetési módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítást folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.), és pedig:	0,0
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	50,0
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	0,0
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	25,0
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költségmenedzsmentre is törekszünk.	6,3

2. „A módszertani királyok”

A *második csoportot* mindössze öt vállalat alkotja, de esetükben módszertanilag a legkiemelkedőbbekről van szó. Az igen magas gyakorisági értékek miatt illetem őket e talán meglepő elnevezéssel. Valamennyi ide tartozó vállalat 250 főnél kevesebbet foglalkoztat. Egy kivételével mind anya-, s egyik sem leányvállalat. Egynek sincs integrált informatikai rendszere. Az összes vállalat 1993 előtt alakult. Egyiknél sincs külföldi tulajdonrész; egy kivételével mindegyik kizárólagos belföldi magántulajdonban van.

Állítás	Arány (%)
1. Létezik olyan költségvetési módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítást folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.), és pedig:	60,0
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	80,0
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	100,0
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	100,0
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költségmenedzsmentre is törekszünk.	100,0

3. „A piaci árakra összpontosítók”

A harmadik csoport huszonöt vállalata nem mutat semelyik módszertannál kimagasló értéket; a negyedik állítás viszonylagosan magas gyakorisága miatt kapták nevüket. Nagyon vegyes összetételű a halmaz; van itt kicsi és nagy, anya- és nem anya-, leány- és nem leányvállalat egyaránt; az életkor, az integrált rendszer alapján is nehéz tendenciákat mondani. Jellemzően viszont több üzletágas vállalatok tartoznak a csoportba (ide gyűlt például a 3-5 üzletágas cégek háromnegyede).

Állítás	Arány (%)
1. Létezik olyan költségvetési módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítás folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.), és pedig:	0,0
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	4,0
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	72,0
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	84,0
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költségmenedzsmentre is törekszünk.	36,0

4. „A (folyamatalapú) költségmenedzserek”

A negyedik klaszter hét szervezete alapvetően hosszú távú költségmenedzsmentre törekszik, illetve a 3. eszközt nagy gyakorisággal használja. A forgalom és a mérlegfőösszeg szerint is jellemzően nagy szervezetek soroltattak a halmazba; egy híján valamennyi ide tartozó vállalat 250 főnél többet foglalkoztat. Jelentős arányban anyavállalatok, és egyik sem leányvállalat. A szervezetek a legnagyobb arányban itt rendelkeznek integrált informatikai rendszerrel. Egy kivételével mind a rendszerváltás után alakult.

Állítás	Arány (%)
2. Létezik olyan költségvetési módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítás folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.), és pedig:	14,3
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	14,3
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	71,4
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	0,0
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költségmenedzsmentre is törekszünk.	100,0

12.5.4. A költségszámítást és -elemzést befolyásoló tényezők

A kérdőív negyedik kérdéscsoportja a költségszámítás és -elemzés céljait, tartalmát és eljárásait meghatározó tényezőket kutatta. A fentiekben a 4.1. pont alatti kérdéseket már felhasználtam a költségszámítási rendszer jellemzőihez fűződő esetleges kapcsolataik kutatásakor; itt most önálló elemzésükre kerül sor. A rákövetkező pontokat viszont még nem szerepeltettem az elemzésben.

12.5.4.1. A vállalat egy kulcstermékének költségösszetevői

A kérdőív 4.1. pontjában arra kértük a válaszadót, hogy hozzávetőlegesen ítélje meg, a vállalat egy kiemelt kulcstermékénél a megadott költségtípus az előző években, tendenciájában hogyan változott.

	Aránya csökkent %	Aránya nem változott %	Aránya növekedett %	Össz. %
1. A termék közvetlen költségeinek aránya az önköltségben	9,1	30,9	60,0	100,00
2. A termék általános (felosztott) költségeinek aránya az önköltségben	20,0	34,5	45,5	100,00

	Aránya csökkent %	Aránya nem változott %	Aránya növekedett %	Össz.
3. A kapacitáskihasználtsághoz képest változó költségek	15,1	35,8	49,1	100,00
4. A kapacitáskihasználtsághoz képest fix költségek	18,9	45,3	35,8	100,00

	Aránya csökkent %	Aránya nem változott %	Aránya növekedett %	Össz.
5. A teljesítmény-előállítást megelőző tevékenységek költségeinek aránya az összköltségben (továbbképzés, K+F, szervezetalakítás stb.)	9,4	56,6	34,0	100,00

27. táblázat: Egy kiemelt kulcstermék költség-összetevőinek változása

A termékköltségeket az egyes dimenziókban szemlélve megállapítható, hogy nem látszik egyértelműen igazolódni az a szakirodalomban igen gyakran (sajnos legtöbbször kellő indoklás nélkül) leírt tétel, miszerint a termékköltségekben az általános és a fix költségek aránya egyértelműen és drasztikusan növekszik. A kép ennél összetettebb.

Az összes vizsgált vállalatot szemlélve megállapítható, hogy hatvan százalékuk esetében a termék közvetlen költségek aránya az elmúlt években nőtt. Ez elméletileg azt jelenti, hogy – mivel kiegészítő fogalmakról van szó – a közvetett költségek arányának nagyjából ilyen nagyságrendben inkább csökkennie kellett. Ezt a táblázat nem teljesen így igazolja vissza: az általános (felosztott) költségek aránya az önköltségben a cégek 20 százalékánál csökkent, 34,5 százalékánál nem változott, 45,5

százalékánál pedig nőtt. Ezen értékek az elemzés első szintjén tehát értelmezési nehézséget okoznak: a válaszadók 36,4 százaléka úgy nyilatkozott, hogy vizsgált kulcstermékének önköltségében a közvetlen és a közvetett költségek aránya *egyaránt* nőtt. Ha túllépünk ennek lehetetlenségén, felfoghatjuk az eredményeket úgy is, mint ha velük a kitöltők a költségek mindkét típusának növekedését szerették volna kifejezni. Vagyis egyszerűen azt, hogy az utóbbi években egyre többbe kerül egy termék előállítása. A növekvő költségtömeg önmagában nem feltétlenül igényel módszertani megújulást; az általános költségek arányának növekedése viszont már sokkal inkább.

Egy, az előzőtől némiképp eltérő olvasatban viszont ugyanezen adatok mást mesélnek. Ha úgy fogalmazunk, hogy az aránycsökkenés és a stagnálás az általános költségeknél, az aránynövekedés a közvetlen költségeknél volt nagyobb, kifejezésre jut az, hogy az általános költségek csökkenésének ereje kisebb volt, mint a közvetlen költségek növekedéséé (csupán egyetlen olyan kitöltő volt, aki a csökkenést a közvetlen és a közvetett költségeknél is bejelölte). A korábbiakban megismert gyakori teljesköltségben való gondolkodás, a költség helyi költségeknek a tervezés és az elemzés terén való relatív elhanyagolása, az általános költségekhez köthető speciális eszközök alacsonyabb gyakorisága összefüggésben lehet ezzel.

A kapacitáskihasználtsághoz képest változó és fix költségek esetében is hasonló, összetett jelenséget tapasztalunk. Bár mindkét típusnál jelentős a növekedést jelentők aránya, úgy tűnik, a termékköltségekben a fix költségek aránya nem növekszik jobban, mint a változó költségeké. Sőt, rendre több válaszadó számolt be a fix költségeknél csökkenésről és stagnálásról, mint a változó költségeknél. A fix költségek túlnyomó része a termék szempontjából általános költség, az eredmények lehetséges módszertani vonzatairól a fentiekben elmondottak tehát itt is érvényesek lehetnek. Mindemellett 28,3 százalék azok aránya, akik szerint a termékköltségben a változó és fix költségek részaránya egyaránt nőtt. Célszerű módon ezt az értéket ismét csak felfoghatjuk a költségnövekedésről szóló üzenetként.

A válaszadók döntő többsége úgy találja, hogy a teljesítmény-előállítást megelőző tevékenységek költségeinek aránya az összköltségben nem változott vagy növekedett az elmúlt időszakban. Ez az információ arról is szól, hogy a termékek szempontjából általános költségek tömege ezekkel a tényezőkkel inkább növekedett. Ha pedig így van, ez a költségszámítás és –elemzést illetően a módszertani eszköztár mélyítése és komplexebb tétel irányába hat.

12.5.4.2. A kiemelt befolyásoló tényezők hatásai

A kérdőív 4.2. pontja keretében huszonkét lehetséges tényezőt soroltunk fel, s arra kértük a válaszadókat, hogy befolyásoló erejüket egy ötfokozatú skálán jellemezzék.

A kérdőív második kérdése kapcsán az derült ki, hogy a szervezetek stratégiai szempontból kritikus erőforrásainak számba vételét a válaszadók igen magas aránya egyértelműen a vállalat felsővezetésének feladatává teszi. A jelen kérdés kapcsán megtudjuk: a költségszámítás és -elemzés módszereinek és tartalmának meghatározását illetően ismét a „csúcsvezető” a legmeghatározóbb tényező. Négy feletti átlagértéket egyedül a gazdasági vezető kapott még. A többi befolyásoló tényező is lényeges lehet, de hozzájuk képest – az adatok szerint – alacsonyabb rendű szerepet játszik.

	N	Medián	Módusz	Átlag	Szórás	Relatív szórás
2. Csúcsvezető	54	5	5	4.56	0.72	15.79%
3. Gazdasági vezető	56	5	5	4.34	0.98	22.58%
17. A vállalat profilja	57	4	5	3.96	1.24	31.31%
1. Tulajdonos(ok)	56	4	5	3.68	1.38	37.50%
20. Informatika	57	4	4	3.68	1.09	29.62%
9. Állam (jogszabályok)	57	4	5	3.65	1.37	37.53%
15. A vállalati méret	57	4	3	3.47	1.24	35.73%
19. Szervezeti struktúra	57	4	4	3.46	1.18	34.10%
16. A vállalati eredmény	56	4	5	3.39	1.42	41.89%
18. Termelés-szervezés	56	4	4	3.37	1.36	40.36%
5. Központi funkcionális vezetők	56	3,5	4	3.14	1.37	43.63%
13. Az iparági verseny	55	4	1	3.04	1.57	51.64%
22. A vállalati kultúra	56	3	4	3.02	1.31	43.38%
4. Divízióvezetők	55	3	1	2.85	1.43	50.18%
7. Vevők	56	3	1	2.77	1.63	58.84%
11. Bank, pénzintézet	56	3	1	2.75	1.47	53.45%
8. Szállítók	56	3	1	2.71	1.55	57.20%
14. A tudomány fejlettsége	56	3	1	2.57	1.31	50.97%
12. Természeti környezet	55	2	1	2.25	1.31	58.22%
21. Vállalati tanácsadó	56	2	1	2.02	1.12	55.45%
10. Stratégiai szövetséges	54	1	1	1.89	1.28	67.72%
6. Munkavállalók, szakszervezet	57	1	1	1.74	1.04	59.77%

28. táblázat: A költség-számítást és –elemzést meghatározó kontextuális tényezők

A szervezet belső kontextusának legjelentősebb képviselőjeként, négyhez nagyon közeli átlagértékkel szerepel a vállalat profilja. Az alaptevékenység jellegét a költség-számítás és –elemzés technikai alapját megteremtő informatika, illetve a tulajdonosok és az állam követik. Fontos, hogy e

két külső érintett a központi funkcionális vezetők előtt fél százalékponttal, a divízióvezetők előtt 0,8 százalékponttal végzett. Bár tény, hogy a funkciók irányítói inkább adatszolgáltatói és felhasználói, mintsem formális meghatározói a rendszernek, a divízióvezetők alacsony értékeiben pedig minden bizonnyal szerepet játszott az, hogy e státuszt nem minden szervezet tudta értelmezni, az adatokból egyértelműen kitűnik: a „vezetői irányultságú rendszer” tartalmának és módszereinek meghatározásában két belső érintett-csoportnál jelentősebb a hatása két, más szempontrendszerrel és igényekkel bíró külső stakeholdernek.

A középvezetőkhöz képest is alaposan leszakadva állnak a beosztottak: a munkavállalók, szakszervezetek tényező 1,74-es átlagértékkel a huszonkettes lista utolsó helyét kapta.

Alacsony pontszámmal, a 2,7 körüli átlagértéket szerző vevők, szállítók és pénzügyintézetek után csak a huszadik helyen áll a vállalati tanácsadó. Az érték magyarázata lehet, hogy e tanácsadók jelenlétük ellenére valóban nem játszottak lényeges befolyásoló szerepet (vagy azért, mert nem hagyták őket érvényesülni, vagy mert más, például szervezetfejlesztési területen dolgoztak). Valószínű indokként merülhet fel azonban az is, hogy a vizsgálatba bevont – alapvetően kis- és közepes méretű – szervezetek nem alkalmaznak tanácsadókat. Ugyanezen okok lehetnek érvényesek a stratégiai szövetségesekre.

Az olyan szervezeti jellemzők, mint a méret, a struktúra, a termelés-szervezés a közepesnél valamivel magasabb, a vállalati kultúra közepes értéket kapott. Mindez arra enged következtetni, hogy a válaszadók szemében e tényezők a költség-számítás és -elemzés megvalósulásának vállalati kereteit jelentik. Ilyesformán kétségtől van (például a fontosnak vélt profilból is származtatott) szerepük, az azonban nem érdemi. Ugyanígy három körüli átlagértéket kapott a vállalati eredmény és az iparági verseny ereje is.

Végül sokatmondó, hogy a tudomány mint befolyásoló tényező hatását a kitöltők 2,6-os értékkel kifejezetten alacsonynak ítélték meg.

➤ A befolyásoló tényezők segítségével végzett faktor- és klaszteranalízis

A gyakoriságok egyszerű vizsgálata után a befolyásoló tényezők mögöttes faktorait kerestem; a változókat gyűjtőfogalmakba szerettem volna összevonni.

Mindenek előtt képeztem a korrelációs mátrixot; s megvizsgáltam annak faktoranalízisre való alkalmasságát. A mátrix a szignifikancia-szintek alapján alkalmasnak tűnt, mert a magasabbak korrelációk mutattak alacsony szignifikancia-szintet. A korrelációs mátrix inverzének nem-diagonális elemei közül néhány kivétellel a nullához relatíve közelálló számokat találtam, ez is jó jelnek bizonyult. Az Anti-Image mátrix nem diagonális elemei közül a nullától (0,09) különböző elemek aránya nem volt nagyobb, mint 25 %, s ez ismét a megfelelésre utalt. Végül a Kaiser-Meyer-Olkin kritérium (measure of sampling adequacy, MSA) 0,626-os értéke azt mutatta, hogy a változók közepesen alkalmasak a faktoranalízisre. (A kutatók úgy vélik, 0,5-ös érték alatt nem alkalmas a korreláció mátrix.; vö. Backhaus et. al., 2000)

A főkomponens-elemzés lefuttatása után kiderült, hogy nyolc komponens sajátértéke van 1 felett; ezek a teljes variancia 76,6 százalékát magyarázzák. A komponens mátrix alapján azonban a változókat sokszor nem lehetett egyértelműen a komponensekhez rendelni, ezért varimax rotációt alkalmaztam. Ezen lépés után a kép sokkal tisztább lett. Immár kísérletet tehettem a huszonnégy változó összefoglaló fogalmakba való tömörítésére. Nyolc komponenst értelmeztem:

Változók	Összefoglaló kategória
Vevők	Az iparági versenykörnyezet és kulcsszereplői
Szállítók	
Iparági verseny	
Divízióvezetők	A teljesítményelőállítás kulcsszereplői és információigénylői (a „ szervezeti tömegek”)
Központi funkcionális vezetők	
Munkavállalók, szakszervezet (Stratégiai szövetséges)	
Állam	
Bank	A működési keretfeltételek objektív kijelölői
Természeti környezet	
Tudomány fejlettsége	
Termelés-szervezés	A tudás, a technika/technológia és az eljárások (külső) letéteményesei
Informatika	
Vállalati tanácsadó	
Vállalati méret	
Vállalati eredmény	A szervezet változtatható belső paraméterei
Tulajdonosok	
Gazdasági vezető	
Szervezeti struktúra	A tulajdonosi erő és belső érvényesülési területei
Vállalati profil	
Vállalati kultúra	
Csúcsvezető	A csúcsvezető

29. táblázat: A befolyásoló tényezőkből képzett faktorok (főkomponensek)

Ezek után a teljes adatsorral rendelkező mintaelemekhez változóként hozzárendeltem a nyolc faktor szerinti (Anderson-Rubin módszerrel képzett) mérőszámokat. A nyolc faktor bevonásával hierarchikus klaszterelemzést végeztem (Ward módszer, négyzetes euklideszi távolságmérték). Az eredmények vizsgálata alapján a mintaelemekből hat csoport elhatárolása látszott célszerűnek, 6,7,7,8,9 és 9 elemmel.

A korábbi klaszterelemzéseknél itt – a többrétűség okán – módszertanilag tovább mentem: diszkriminancia-analízissel ellenőriztem, hogy a faktorok milyen szinten vettek részt a halmazképzésben. Megvizsgáltam, hogy az egyes faktorok külön-külön mekkora elkülönítő erővel bírnak (azaz egyenként mennyire jól választják szét a hat klasztert). Megfigyelhető volt, hogy a harmadik („A működési keretfeltételek objektív kijelölői”) kivételével – 5 % alatti hibaszinten – valamennyi faktor szignifikáns a szétválasztásban. Legjobban a „Csúcsvezető”, illetve „A teljesítményelőállítás kulcsszereplői és információigénylői” faktorok különítenek el.

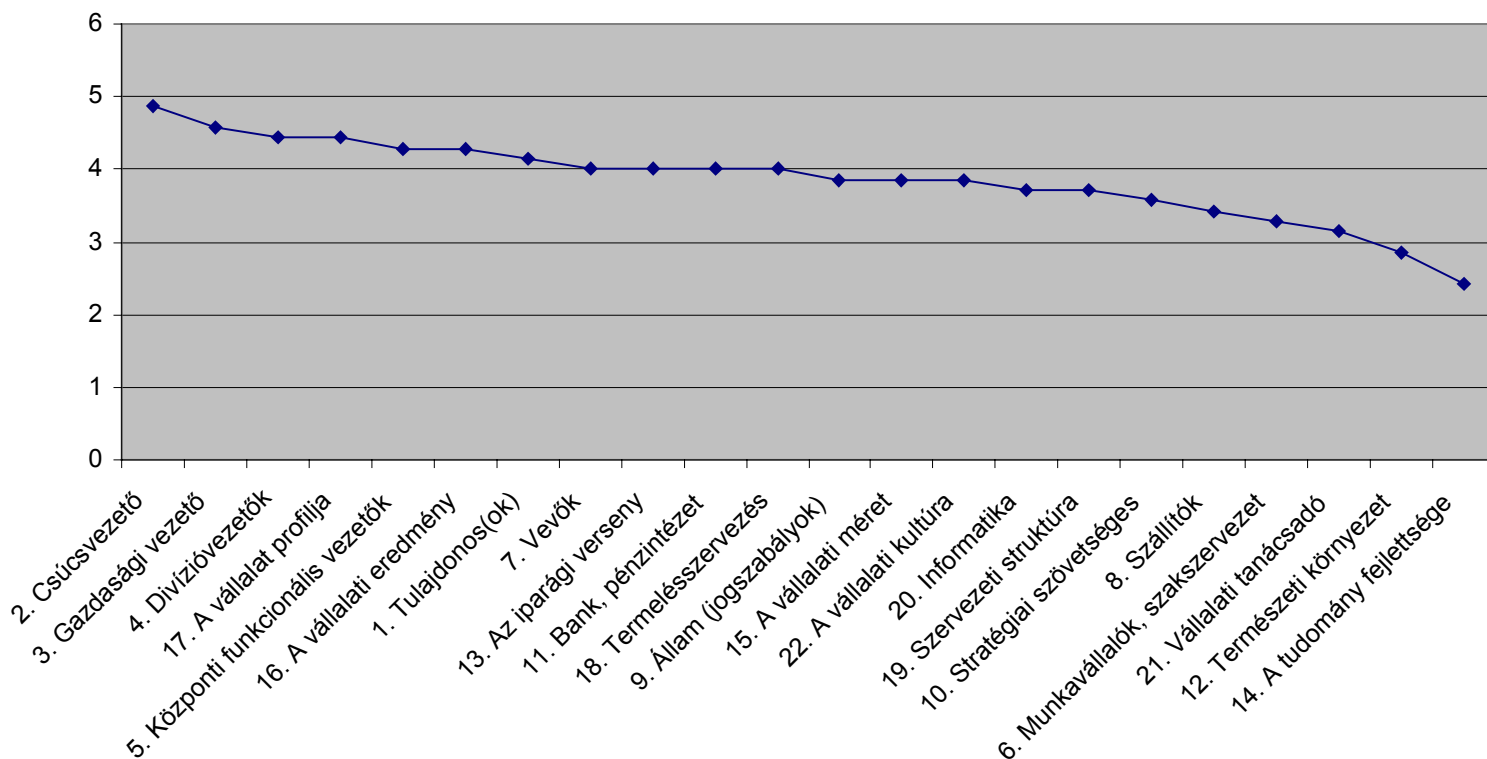
	Klaszterek					
	1	2	3	4	5	6
7. Vevők	4.00	4.63	1.89	2.29	2.33	1.33
8. Szállítók	3.43	4.00	2.11	2.14	2.67	1.33
13. Az iparági verseny	4.00	3.88	2.33	2.71	2.67	2.17
4. Divízióvezetők	4.43	1.88	3.33	2.57	2.44	2.33
5. Központi funkcionális vezetők	4.29	2.50	3.44	2.14	3.78	2.50
6. Munkavállalók, szakszervezet	3.29	1.13	1.22	1.29	1.78	1.17
10. Stratégiai szövetséges	3.57	1.75	1.78	1.00	1.78	1.17
9. Állam (jogszabályok)	3.86	4.00	4.22	3.14	3.67	2.83
11. Bank, pénzügy	4.00	3.00	2.56	2.14	2.22	2.33
12. Természeti környezet	2.86	2.13	2.78	2.00	2.11	1.33
14. A tudomány fejlettsége	2.43	3.00	3.56	1.71	2.00	1.83
18. Termelés-szervezés	4.00	3.50	3.11	2.00	3.44	3.17
20. Informatika	3.71	4.13	4.22	1.86	3.78	4.00
21. Vállalati tanácsadó	3.14	2.38	2.00	1.71	1.44	1.33
15. A vállalati méret	3.86	3.50	4.44	3.14	2.00	4.17
16. A vállalati eredmény	4.29	3.50	3.78	3.14	2.78	3.83
1. Tulajdonos(ok)	4.14	3.13	3.44	3.00	3.22	5.00
3. Gazdasági vezető	4.57	4.88	3.56	3.29	4.44	4.83
19. Szervezeti struktúra	3.71	3.25	3.56	1.71	4.11	3.83
17. A vállalat profilja	4.43	4.75	4.44	3.00	3.56	3.00
22. A vállalati kultúra	3.86	3.13	4.11	1.86	2.67	1.67
2. Csúcsvezető	4.86	5.00	4.78	4.43	3.33	5.00

30. táblázat: A befolyásoló tényezők klaszterek szerinti értékei

A hat csoportnál öt diszkriminanciafüggvény volt képezhető. A diszkriminanciafüggvények megítéléséhez mérőszámokat képeztem. A sajátértékekből látszott, hogy a harmadik, negyedik és ötödik diszkriminanciafüggvény relatív jelentősége sokkal kisebb, mint az első, illetve a második függvényé. A szám adatok ugyanakkor jelezték, hogy mind az öt függvény szignifikánsan járul hozzá a csoportok elhatárolásához. Ahhoz, hogy végül egy változó diszkrimináló jelentőségét mind az öt függvényre vonatkoztatva megítélhessem, a standard kanonikus diszkriminanciafüggvény-koefficiensek abszolút értékeit az adott függvény sajátértékeivel súlyoztam. Ennek alapján megállapíthatóvá vált, hogy a „Csúcsvezető” rendelkezik a legnagyobb, „A működési keretfeltételek objektív kijelölő” a legkisebb diszkrimináló jelentőséggel.

Sajnos csak egyetlen vállalati alapadat mutatott a klaszterekkel szignifikáns kapcsolatot (a külföldi tulajdonrész léte). A leírásnál ennek ellenére a tendenciákat is bemutattam, s a jellemzés így érdekes eredményeket hozott. A befolyásoló tényezők klaszterek szerinti értékei (sötétítve a legmagasabbak) a 30. táblázatban láthatóak.

1. „A vezetők közös rendszere”



Az első klaszterbe hét szervezet került.

A klaszter vállalatainál a legjelentősebb befolyásoló tényezők a csúcsvezető, a gazdasági vezető és a divízióvezetők, de a profilon kívül jelentősebb még a központi funkcionális vezetők befolyása is. *A vezetés különböző szintjein dolgozók* tehát a hierarchiaszinttel csökkenő, de *valamennyien fontos szerepet játszanak a rendszer formálásában*. A tulajdonos és az összes külső érintett csak utánuk következik.

Az értékek egyébként viszonylag „magasan fekszenek”; a tényezők fele legalább négyes értéket kapott. Az állam és az informatika szerepe ehhez képest is kicsi.

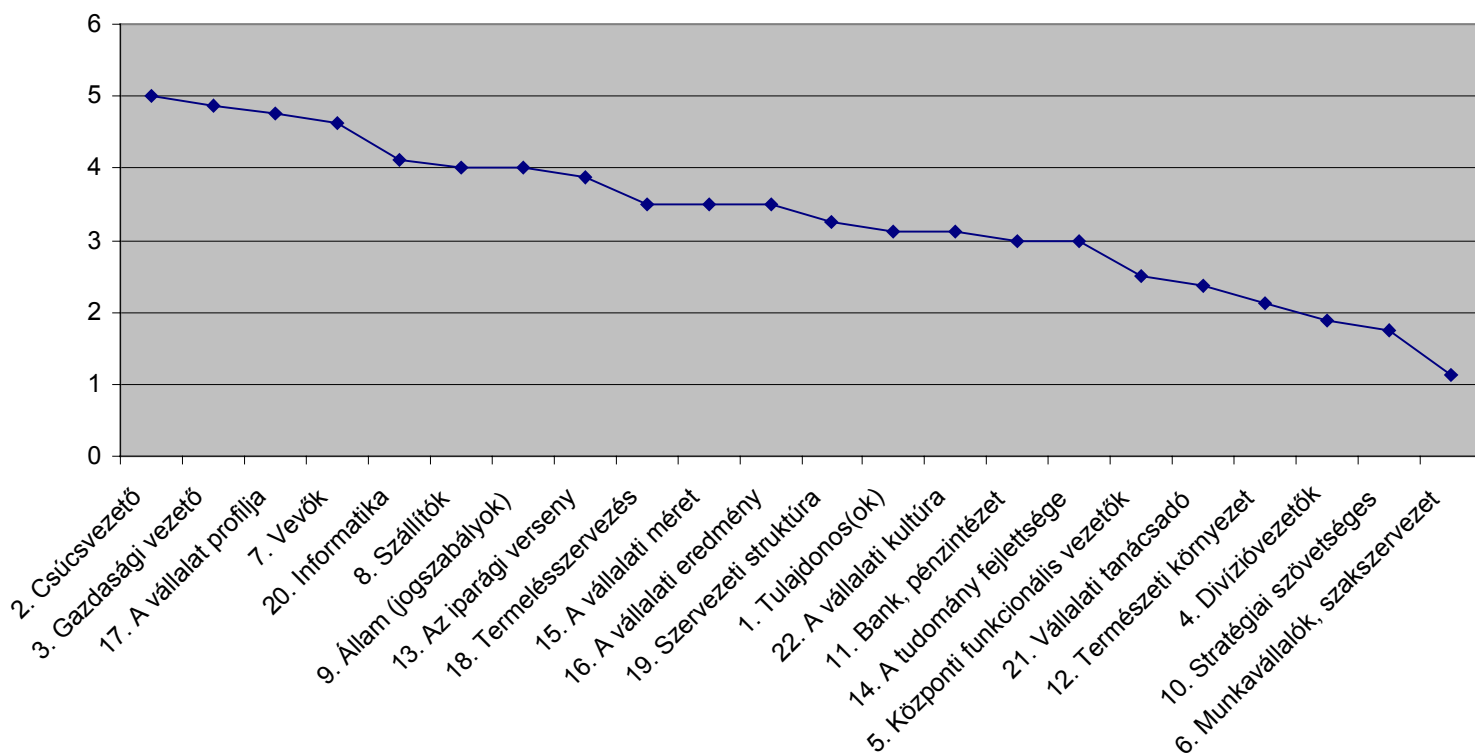
A cégek közül több a rendszerváltás előtt, mint az az után alapított; ez a „legidősebb” csoport. Ipari, kereskedelmi, gazdasági szolgáltató és energiatermelő cégek alkotják, mezőgazdasági, vendéglátó, szállító és egyéb szolgáltató nincs közöttük. Többségében 250 fő alatti cégek, de forgalmuk és mérlegfőösszegük szerint inkább közepesek-nagyok. Egynél valamennyien több, de kevés üzletággal rendelkeznek. A vállalatok egyikében sincsen külföldi tulajdonrész; a második legnagyobb arányban itt fordul elő kizárólagos belföldi magántulajdon. Kevesebb, mint a fele anya-, és egyik sem leányvállalat.

Úgy tűnik, alapvetően olyan idősebb, magyar tulajdonú szervezetekről van szó, amelyeknél a vezetők – a piacra figyelve, az informatikát, a tanácsadókat és a tudományt kevésbé használva – tudják és képesek meghatározni a leképzés és elemzés módját.

2. „A vevőket bekapcsoló csúcsvezetői rendszer”

A második klaszterben nyolc vállalat csoportosult. Itt a legjelentősebb befolyásoló tényezők a csúcsvezető, a gazdasági vezető, a profil és a vevők. Tehát *belső érintettként a csúcsvezető mellett a gazdasági vezető, külső érintettként a vevők játszanak* lényeges szerepet. A tulajdonos közepes, a divízió- és funkcionális vezetők, valamint a munkavállalók az átlagnál jóval alacsonyabb értéket kaptak. Viszonylag erős az informatika, illetve a jogszabályi és versenykörnyezet.

A második klaszter cégeinek kétharmadát a rendszerváltás után alapították. Vendéglátó, szállító és egyéb szolgáltató nincs közöttük, legnagyobb részt ipari vállalatok, de negyedük mezőgazdasági tevékenységet végez. Kis szervezetek: mindegyiknél 250 fő alatt van a foglalkoztatottak száma; forgalmuk szerint kicsik-közepesek, de a legkisebb vagyonú vállalatok zömében itt találhatóak. Az üzletágak száma szerint sokfélék: van olyan, amelyikben egy, de olyan is, amelyiknek hét működik. A cégek egyikében sincsen külföldi tulajdonrész, többségében százszázalékos belföldi magántulajdonban vannak. Fele anya-, és egyik sem leányvállalat.



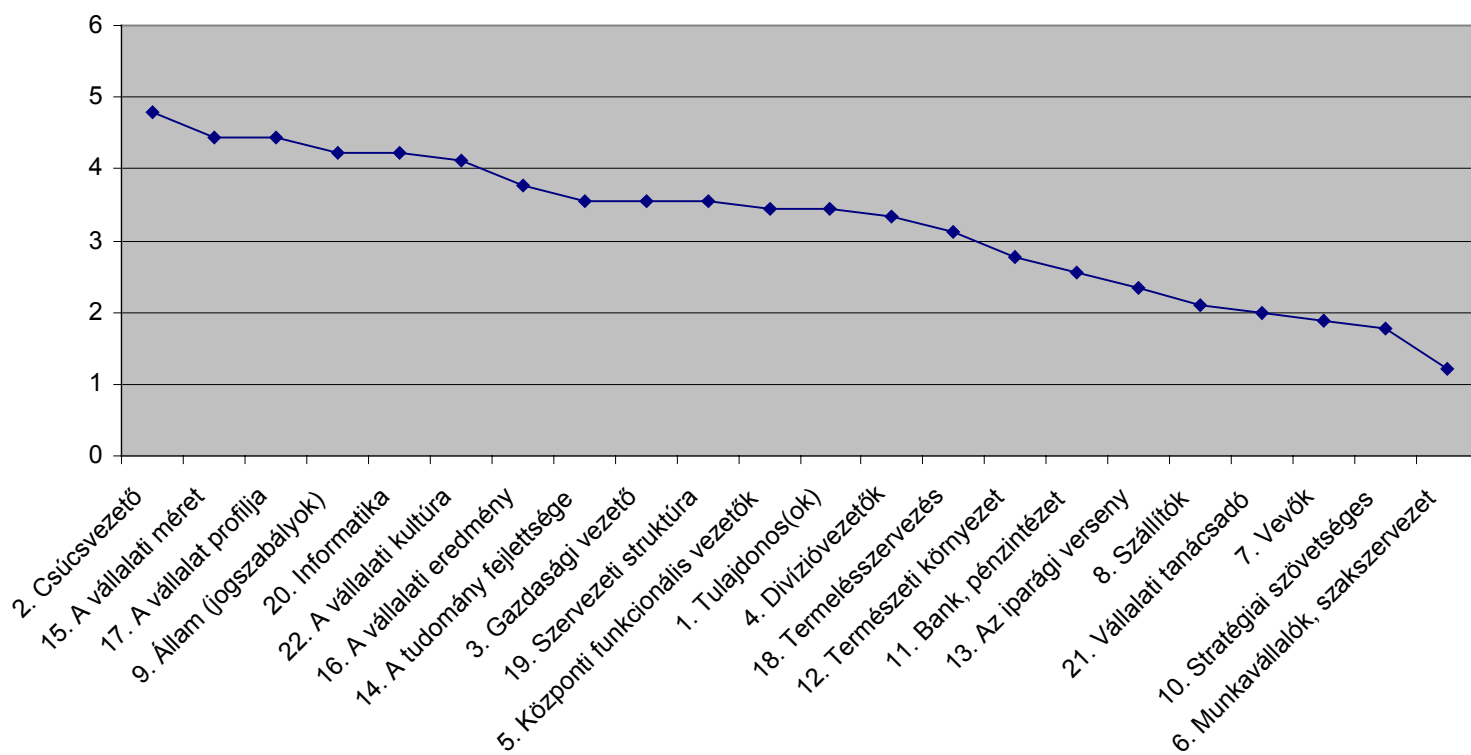
A klaszter elemei valószínűleg olyan fiatal és kis méretű szervezetek, melyek érzékenyen figyelik a piacot. Struktúrájuk a méret miatt nem bonyolult, divíziók és erős funkciók nincsenek, szakszervezet nincs vagy gyenge. Az ügyviteli szoftver fontos eszköze a működtetésnek.

3. „A beágyazott csúcsvezető rendszere”

A harmadik klaszter kilenc szervezetet tömörít. A halmazban a legjelentősebb érintettek a csúcsvezető és az állam, kiemelten fontos a méret és a profil. Ami viszont a csoport megkülönböztető jellegét adja: jelentős az informatika és a kultúra szerepe is. „Az iparági versenykörnyezet és kulcsszereplői” faktor mindhárom tényezője átlag alatti értékeket kapott, de az

érintettek közül ez történt a tulajdonosokkal, a munkavállalókkal, a bankokkal/pénzügyintézetekkel és a tanácsadókkal is.

A klaszter vállalatainak kétharmadát a rendszerváltás után alapították. Az egyetlen csoport, ahol minden ágazatból szerepel cég. Nagy arányban 250 fő alatti vállalatok alkotják, viszont a legmagasabb forgalmú és vagyonú szervezetek fő gyűjtőhelye. Az üzletágak száma szerint a legsokszínűbb halmaz. A legnagyobb arányban itt fordul elő külföldi tulajdonrész, illetve a második legkisebb a kizárólagos belföldi magántulajdon aránya. Több, mint fele anyavállalat.

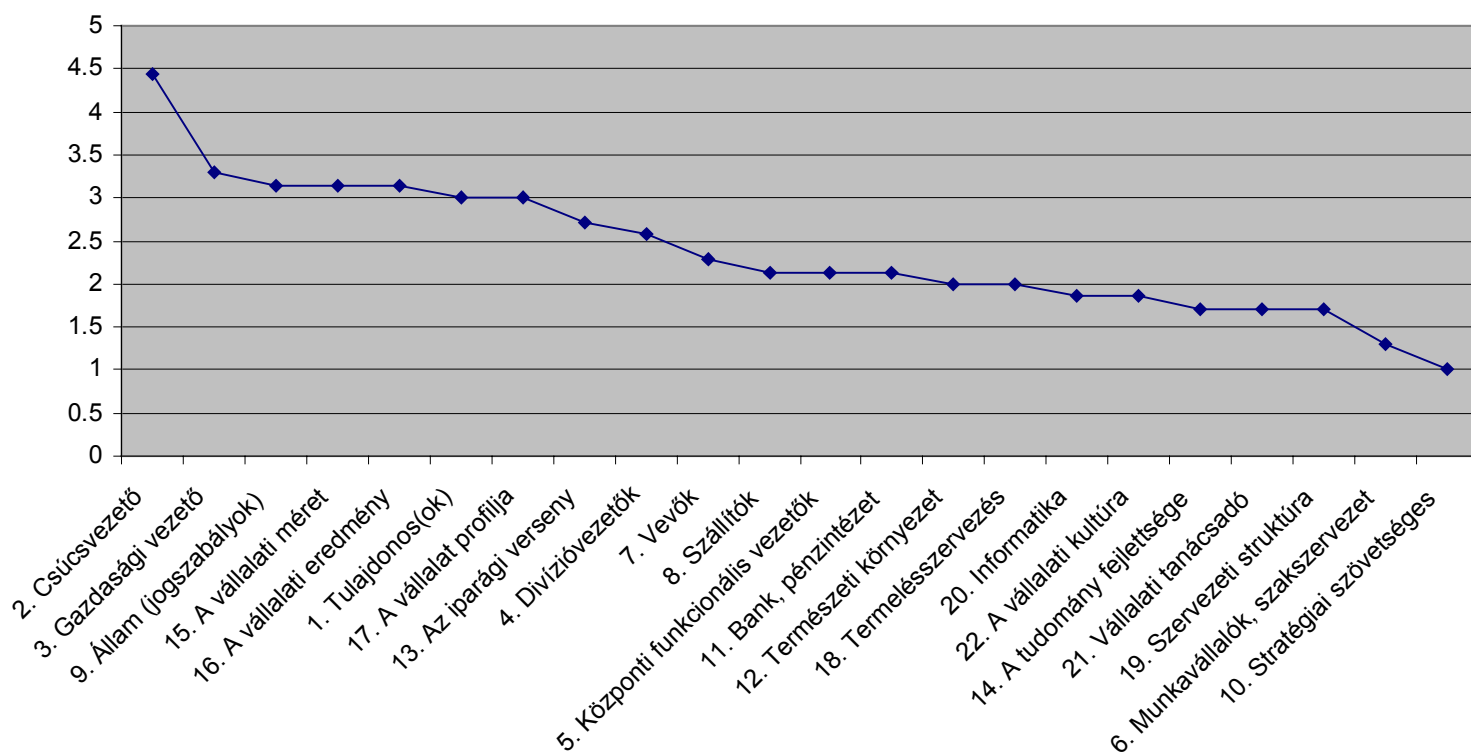


Nagy erejű, gyakran külföldiek által (is) tulajdonolt cégek, ahol a rendszer szempontjából erősnek mondható csúcsvezető szerepének érvényesülését meghatározza a jogszabályi környezet, az informatikai rendszer és a vállalati kultúra.

4. „Az érinthetetlen csúcsvezetői rendszer”

A negyedik klaszterben hét cég található. Esetükben az egyedüli lényeges befolyásoló tényező a csúcsvezető. Valamennyi egyéb elem értéke átlag alatti. A munkavállalók, a struktúra és a kultúra már-már megsemmisítően alacsony értékkel szerepel, de kettő alatti az informatika is.

A második legfiatalabb csoport. Gazdasági szolgáltató, energiatermelő, vendéglátó, szállító és egyéb szolgáltató nincs közöttük; ellenben itt található arányaiban a legtöbb mezőgazdasági cég. A legtöbb 250 fő feletti vállalat is itt fordul elő; a legmagasabb forgalmúak másik gyűjtőhelye (vagyon szerint a cégek kicsik-közepesek). Az üzletágak száma szerint sokfélék, de ide sorolódik a legtöbb üzletággal rendelkező cégek többsége. A másik klaszter, ahol külföldi tulajdonrész előfordul, a cégek mintegy fele van belföldi magántulajdonban. Csaknem fele anyavállalat. (A kérdőívet vagy a gazdasági ügyvitel vezetői, vagy csúcsvezetők töltötték ki.)

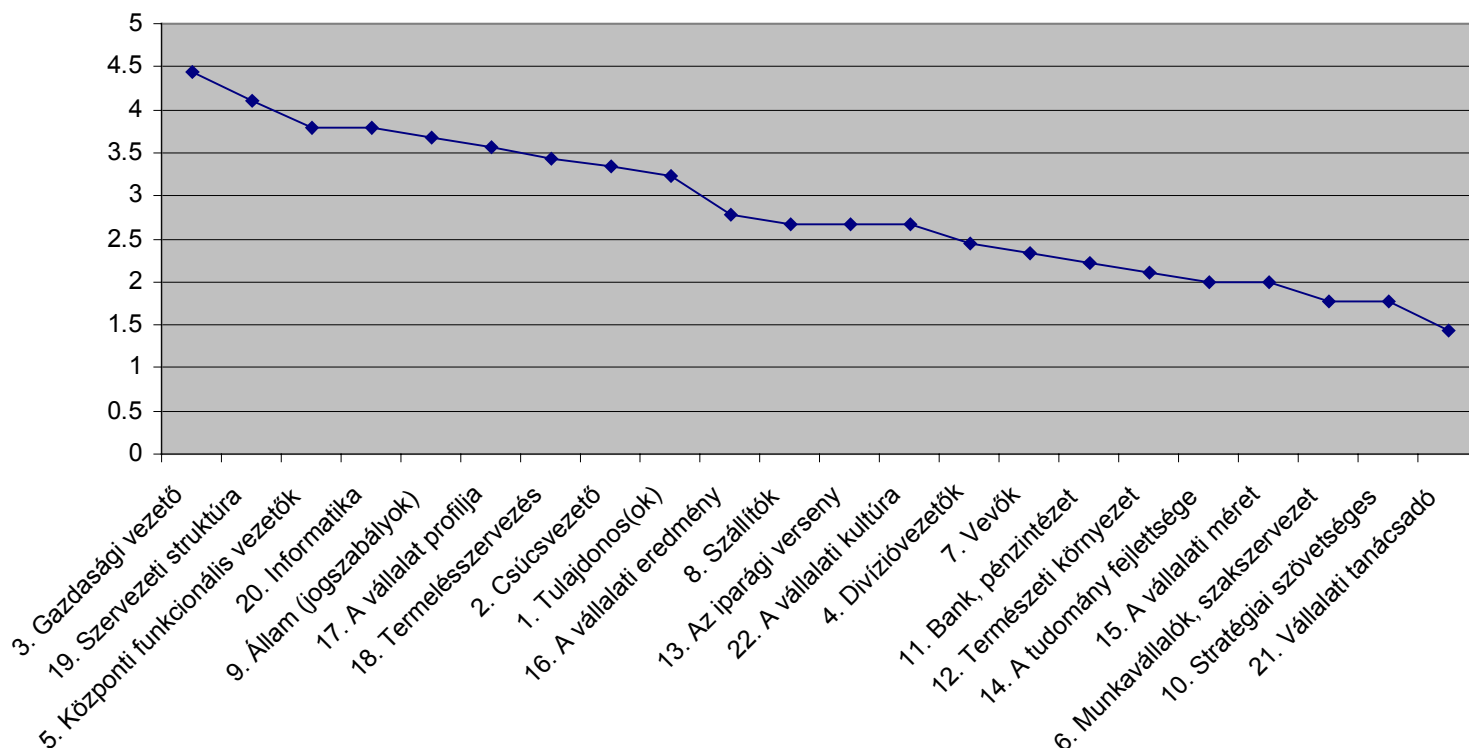


A negyedik klaszter vállalatai fiatal, nagy cégek, gyakran a mezőgazdaságból, nem ritkán külföldi tulajdonossal, ahol a csúcsvezető mellett érdemi befolyást a költségek számítására és elemzésére senki és semmi nem tud gyakorolni. Szüksége van egy gazdasági vezetőre, figyelnie kell a jogszabályokra, de vezetőtársakra vagy más érintettekre nem.

5. „A gazdasági vezető rendszere”

Az ötödik klaszterbe kilenc vállalat sorolódott. Esetükben a legjelentősebb befolyásoló tényező a gazdasági vezető; szorosan mögötte a szervezeti struktúra áll. A funkcionális vezetők és az informatika ugyan élenjárók, de abszolút értékük közepes. A csúcsvezető és a tulajdonos a sor közepére szorult.

E klaszter esetében a legfiatalabb halmazról van szó. A kereskedelem kivételével minden ágazat képviselteti magát, legnagyobb arányban gazdasági szolgáltató és energiatermelő vállalatok találhatók itt. Zömében 250 fő alatti szervezetek alkotják, viszont mindenfajta forgalmi és vagyoni szint előfordul. A cégek egy vagy néhány üzletággal rendelkeznek. Egyikükben sincsen külföldi tulajdonrész, de itt a legalacsonyabb a kizárólagos belföldi magántulajdon aránya. A halmazba tartozók fele leányvállalat. (Érdekes, hogy valamennyi kérdőívüket a gazdasági ügyvitel vezetői töltötték ki.)

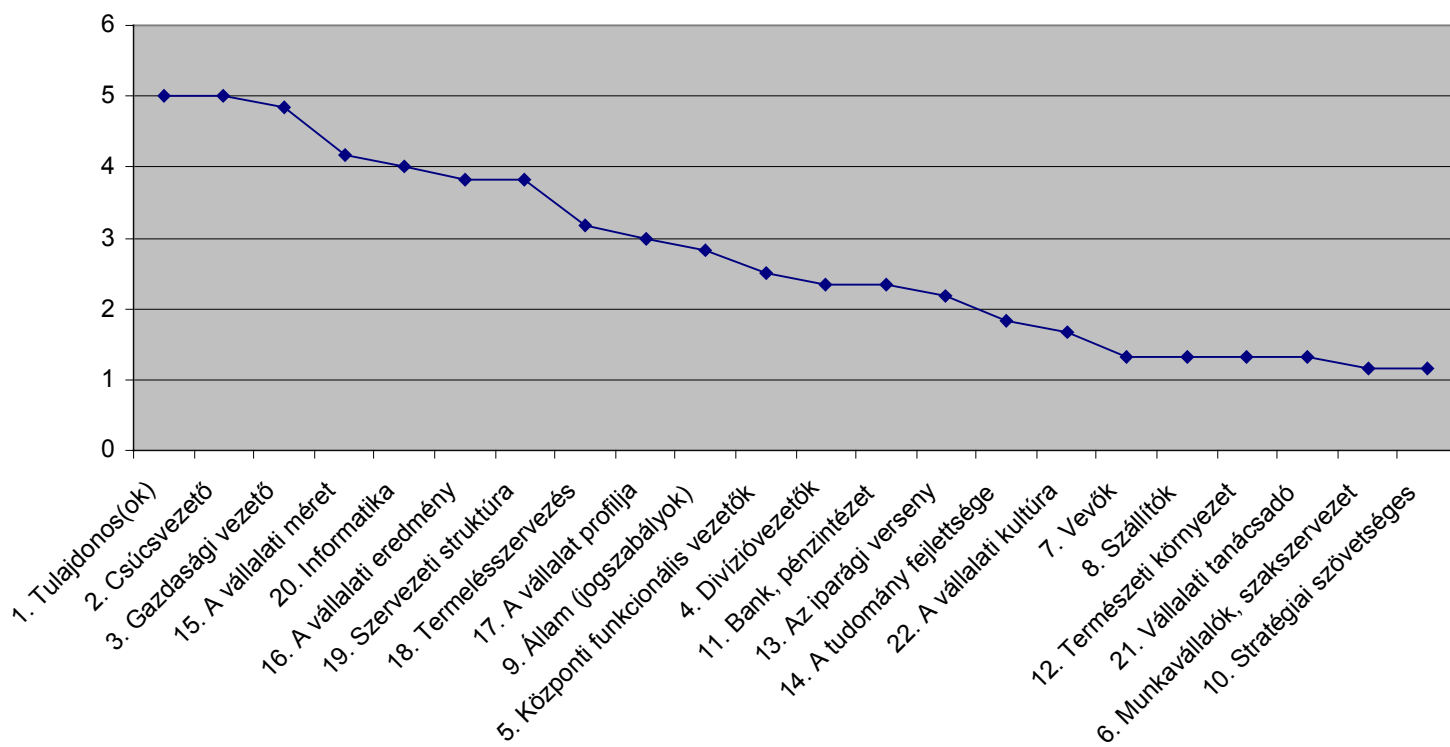


A csoport vállalatainak rendszerei látszólag a technokraták kezében vannak, akik a jogszabályi keretek között, az informatikát célszerűen alakítva, a felsővezetés ajánlásaival/jóváhagyásával határozzák meg a költségek számításának és elemzésének hogyanját.

6. „A triumvirátus rendszere”

A hatodik klaszterben hat szervezet kapott helyet. A befolyásoló tényezők sorának élén, jól elkülönülve, a tulajdonos, a csúcsvezető és a gazdasági vezető kapott helyet. Rajtuk kívül az informatika, a vállalati struktúra, a méret és az eredmény kaptak átlag feletti értéket. Az iparági versenykörnyezet és kulcsszereplői az utolsó harmadban helyezkednek el. Az értékek szempontjából igen szélsőséges klaszter.

A második „legidősebb” csoport. Mezőgazdasági, vendéglátó, szállító és egyéb szolgáltató cég nem tagja a halmaznak, legnagyobb részt ipari vállalatok alkotják. Csak 250 fő alatti cégek, a forgalom szerint a legkisebb, alacsony vagyonú szervezetek képezik, melyek egy vagy néhány üzletággal rendelkeznek. Egyikükben sincsen külföldi tulajdonrész, és itt a legmagasabb azon cégek aránya, amelyek százszázalékos belföldi magántulajdonban vannak. Kis százalékban anya-, illetve leányvállalatok. (A kérdőívet vagy csúcsvezetők, vagy a gazdasági ügyvitel vezetői töltötték ki.)



Viszonylag idős, kis méretű, magyar tulajdonú cégek, ahol az adott vállalati keretfeltételek között, az informatikai rendszer adottságait figyelembe véve, a „triumvirek” a középvezetők nélkül rendelkeznek a költségek számításáról és elemzéséről.

12.5.5. A költségszámítás és -elemzés információs bázisa és kivitelezői

A jellemzők és befolyásoló tényezők után az ötödik és a kilencedik kérdőív-kérdéssel arra kaphattunk választ, hogy milyen módon dokumentálják, illetve milyen információforrásokra építhetik a rendszert. A hatodik kérdés a kivitelezők munkakörét vizsgálta.

12.5.5.1. A tartalmi dokumentációról

A kérdőív ötödik kérdése azt tudakolta: létezik-e olyan vállalati dokumentum, amelyben az egyértelmű és világos tervezési, elszámolási és elemzési munka elősegítése érdekében szabatosan le van írva, hogy a kezelt költségkategóriák tartalmilag mit jelentenek. A cél az volt, hogy megtudjuk: biztosítva van-e a mérési eszköz megbízható működése azáltal, hogy a mérés során megjelenő fogalmak az eszközzel kapcsolatba kerülők számára tiszták.

A válaszadók 60 százaléka felelt igennel, mely érték a tartalom jelentősége folytán viszonylag alacsonynak minősíthető.

12.5.5.2. A költségszámítás és –elemzést kivitelező munkatárs

A kérdőív hatodik kérdése azt tárta fel, kinek a munkakörébe tartozik a vállalatnál a vezetői döntéseket támogató költségszámítás és -elemzés kivitelezése.³³ A válaszok megoszlását a 31. táblázat tartalmazza.

A válaszok szerint legnagyobb arányban a főkönyvelő, a (vezető) controller, illetve a gazdasági vezető végzi a munkát (e három munkakör együtt a kitöltők majdnem kétharmadát fedi le). Fontos információ, hogy a cégek majd' egynegyedénél tehát az éves beszámolót összeállító és a könyvvizetést felügyelő főkönyvelő végzi a vezetői döntéstámogatást, viszont ennél lényegesen több esetben nagy valószínűséggel elkülönült munkakörben zajlik mindez. Ez utóbbihoz soroltam a

³³ Kétszer is előfordult, hogy a válaszadók konkrét név megadásával („Kiss Z. Ágoston”) feleltek a kérdésre.

controllert, az elemző statisztikust, a közgazdasági osztályt, a kalkulátort, a kereskedelmi igazgatót és az üzemgazdasági osztályvezetőt is.

Munkakör	Arány (%)
Főkönyvelő	23.5
Controlling vezető, controller	23.5
Gazdasági igazgató/vezető	17.6
Ügyvezető igazgató	7.8
Elemző-statisztikus	5.9
Közgazdasági osztály	3.9
Kalkulátor	3.9
Számviteli osztályvezető	3.9
Pénzügyi, számviteli szervező	2.0
Vezető	2.0
Kereskedelmi igazgató	2.0
Elnök	2.0
Üzemgazdasági osztályvezető	2.0
Összesen	100,0

31. táblázat: A költségszámítás és –elemzés kivitelezőjének munkaköre

Az is lényeges, hogy a válaszadók majdnem tizenkét százaléka a csúcsvezetőt jelölte meg a kérdéses szerepkörben. Ez nem csak azért kiemelendő, mert látszólag ismét megnyilvánul: a felsővezetés kulcsszereplője a kutatásban vizsgált rendszerek kialakításának és működtetésének. Fontos azon okból is, hogy fény derül rá: a válaszadók egy része valószínűleg nem tett különbséget munkakör és hatáskör, illetve hatásköri szintek között. Ezekben az esetekben valószínűleg sokkal inkább a rendszer alakítására vonatkozó kompetenciára utal a kitöltő, mintsem az önköltségszámítás és az eltéréselemzés tényleges (az elnök vagy az ügyvezető igazgató általi) végrehajtásának feladatkörére. A személyes tapasztalat persze azért ismer példát az utóbbira is.

Bár a fentiekben elvégzett gyors elemzés érdekes megállapításokat tesz lehetővé, valójában több bizonytalanságot is rejt magában. Egyrészt a szervezetek konkrét ismerete nélkül nyilvánvalóan nehéz megállapítani, ki(k) által is valósítják meg a költségek számítását és elemzését. Másrészt nem tudjuk, milyen tevékenységek is bújnak meg a címkék mögött. Elképzelhető, hogy a főkönyvelő a gazdasági vezető, illetve a gazdasági ügyviteli tevékenység általános vezetője munkakörét illetően a

számviteli vagy a közgazdasági osztályvezető. Harmadrészt a válaszokban a kivitelező és a kiviteleztető valószínűleg gyakran keveredik egymással. Nyilvánvalóan az is előfordulhat, hogy a feladatok megoszlanak több munkatárs között.

12.5.5.3. A rendszer működését támogató információáramlás

A kérdőív utolsó kérdésében azt tudakoltuk, a vezetés igényeinek megfelelően kialakított számviteli terület számára milyen mértékben állnak rendelkezésre funkcionális adatok. (E kérdéscsoportot a korábbi kapcsolatelemzésekben már sokszor érintettem; itt önálló leíró elemzésével szolgálók.)

A funkcionális területeket a „problémásan” oszlop mentén rendeztem csökkenő értéksorrendbe.

Funkcionális területek	Egyáltalán nem %	Problémásan %	Problémamentesen %
Marketing	16,7	50,0	33,3
Controlling	14,9	40,7	44,4
Termelés/Szolgáltatás	1,9	38,9	59,3
Beszerzés	0,0	33,3	66,7
Humán erőforrás gazdálkodás (bérszámfejt. nélkül)	15,1	32,1	52,8
Értékesítés	0,0	25,5	74,5
Bérszámfejtés	1,8	19,3	78,9
Pénzügy	0,0	14,0	86,0

32. táblázat: A számviteli terület információellátottsága

Úgy vélem, ha egy vállalatnál esetleg nem létezne valamely funkció, azt az „egyáltalán nem” minősítés minden bizonnyal elnyeli. Ezen oszlop eredményeiből tehát meghatározhatatlan, hogy mekkora az elvileg meglévő, de ténylegesen nem működő kapcsolatok aránya. A másik két számsor viszont ebben az értelemben „tisztá”. S a táblázatból ennek figyelembe vételével érdekes összefüggésekre derül fény.

Az adatáramlás szempontjából – a három oszlop rangsorszámait együttesen nézve – a legkevésbé problémás területeket a pénzügy (banki kapcsolatok, befektetések, finanszírozás stb.), a bérszámfejtés (munkavállalók bérének és járulékainak elszámolása) és az értékesítés (analitika, kimenő számlák stb.) jelentik. A leginkább problematikus funkció a marketing, utána közvetlenül a controlling következik. A humán erőforrás gazdálkodás (munkaerő-nyilvántartás, bértömeg-gazdálkodás stb.), de a beszerzés (analitika, bejövő számlák stb.) és a termelés/szolgáltatás is csak a középmezőnyben kapott helyet.

A számok többek között arról árulkodnak, hogy éppen a szervezeti erőforrás-felhasználás központi területe, illetve az ezt elemző funkciók (a controlling és a humán erőforrás gazdálkodás) számviteli adatkapcsolata problematikus. Ez a költségek számítása és elemzése szempontjából mindenképpen negatív ténynek nevezhető. Kétségtől igaz, hogy a pénzügy, a bérszámfejtés és az értékesítés gyakorlati adatkapcsolata a számvittel egyszerűbb, könnyebben algoritmizálható (és egyirányúsítható) lehet, mint az elemzést és a kölcsönös input-output viszonyt feltételező controllingé. Meglepő, hogy a válaszadók negyven százaléka szerint egyáltalán nem vagy csak problémásan állnak a számvitel rendelkezésére termelési adatok.

Az adatkapcsolatok biztosítása elképzelhető manuális mechanizmusok és személyes kontaktusok működtetésével is, de a hatékony technikai biztosítás mindenképpen az informatika feladatköre. A válaszadó szervezetek 36,2 százaléka jelezte, hogy rendelkezik integrált informatikai rendszerrel. Ezek a rendszerek elvileg modulárisan lefedik a működés valamennyi fő területét, s közöttük automatikusan biztosítják az adatok áramlását. A gyakorlatban viszont az „integráltság” sokszor névleges – vagy azért, mert a szállító ugyan így adja el a megoldást, de az nem képes teljes mértékben eleget tenni e kíváncsoknak; vagy azért, mert a rendszer bevezetése még folyamatban van, s a modulok közötti kapcsolatokat nem sikerült beüzemelni; vagy azért, mert a modulok egyszerűen nem fedik le az értékteremtés minden alap- és támogató funkcióját.

E 36,2 százalék mindenesetre megteremti a lehetőségét a számvitel problémamentes kiszolgáltatásának. Azon cégek közül, ahol bevallásuk szerint nincs integrált rendszer, 37,9 százalék bír belső hálózattal, 29,3 százaléknak azonban egyedülálló személyi számítógépek képezik az informatika alapját. Az utóbbi adat nagyságrendje, úgy gondolom, nagy magyarázó erővel rendelkezik a funkcionális adatok rendelkezésre bocsátásának problematikuságával kapcsolatban elmondottakkal.

Öt válaszadó mindemellett fontosnak látta, hogy beszámoljon a vezetői információk biztosításának alternatív formáiról is (8.2.3. pont). Ezek közül három mindennapos, ad-hoc tevékenységre utalt („hagyományos módon is biztosítjuk”; „az ügyvezetői kommunikáció”; „manuális információk készítése”) kettő formalizált eszközöket rögzített („rendszeres vezetői megbeszélés, értékelés, ellenőrzés – igény szerint”; „napi jelentések, tájékoztatók, (eseti) elemzések, beszámolók”).

12.5.6. A költséginformációkkal való elégedettség

A kérdőív hetedik pontjában arról kérdeztük a válaszadót, személyesen milyen mértékben elégedett a rendelkezésére álló költséginformációkkal.

A kitöltők kb. tíz százaléka vélekedik úgy, hogy a rendelkezésre bocsátott adatok megfelelőek. Mintegy nyolc százalék hibás, nem hatékony rendszerről adott számot. A válaszadók túlnyomó többsége az eszköz működését nem tartja optimálisnak; ötvenöt százalékuk „nagyjából-egészében” elégedett, míg egynegyedük néhány kiemelt ponton javítana a rendszeren.

	Igen %
2. Nagyjából-egészében elégedett vagyok.	55.2
3. Néhány kiemelt ponton lenne még mit javítani a rendszeren, éspedig:	25.9
1. Nagyon; a szükséges szinten kielégítő és pontosak az adatok.	10.3
4. Sajnos sok hibával és torzítással terheltek a költséginformációk, a döntéshozatalt nem támogatják hatékonyan.	8.6
5. Egyáltalán nem vagyok elégedett a költséginformációkkal; a fejlesztés ezen a téren sürgős és elkerülhetetlen.	0.0
Összesen	100,0

33. táblázat: A rendszerrel való elégedettség mértéke

Az ide kapcsolódó optimalizálási javaslatok sokszínűek.

Vannak, akik minőség-, illetve szemléletbeli javulást szeretnének elérni:

- „A belső információs rendszerek áramlása lehetne gyorsabb, pontosabb”
- „Gyorsabb adatfeldolgozásra lenne szükség”
- „A következetesség hiánya tapasztalható, év közben, többször alapvető módosítások történnek a divíziók érdekeinek megfelelően”

Vannak, akik módszertani fejlesztésben gondolkodnak:

- „A megbízónkénti fedezetszámítás pontosítása, a termelő részlegek munkaerő-átcsoportosításának pontos mérése”
- „A tervtáblázatokban nem különül el megfelelően a felosztott általános költségek összege a közvetlen költségektől”
- „A több szervezeti egységet érintő költségek felosztási módszerének javítása”
- „Rezsiköltségek további műhelyenkénti bontása”
- „Költségek biztos költséghelyekre irányítása”

Végül vannak, akik a költségszámítás és –elemzés jelenlegi hatókörének kiterjesztését kívánák megvalósítani:

- „A teljesítményelőállításához kapcsolódó döntési problémák támogatása”
- „Energiafelhasználás vizsgálata”
- „Szolgáltatási ágak vizsgálata”
- „A műszaki terület bevonása”
- „A konkurenciától a jó ötleteket átvenni”

Természetesen igen lényeges figyelembe venni, hogy az elégedettséget firtató kérdés a kitöltőt „találta meg”. Az ő észlelése és véleménye csapódott le a válaszokban, úgy, ahogy a helyzetet csúcsvezetői, osztályvezetői vagy éppen előadói munkaköréből látta.

12.6. A kutatás hipotéziseinek kiértékelése

Az empirikus kutatás eredményeinek fenti bemutatásakor arra törekedtem, hogy ne csupán a számadatok egyszerű tükröztetését végezzem el, hanem röviden értelmezzem is azokat. Ezen alfejezetben összefoglaló módon, a lehetséges okokat is felmutatva értékelem a kutatás hipotéziseit.

1. Stratégiailag kritikus erőforrások és leképzésük speciális eszközei

1a. Mely tényezőket tekintik a vezetők vállalataik stratégiailag kritikus erőforrásainak?

H1a_1: A szervezet stratégiailag kritikus erőforrásai gyakrabban nem tárgyasult, mint tárgyasult erőforrások.

A kutatás kérdőíve lehetővé tette, hogy a vezetők szabadon fogalmazzák meg szervezetük stratégiailag kritikus erőforrásait.

Mindenek előtt lényeges itt is annak hangsúlyozása, hogy a – számos munkakörbe tartozó – válaszadók szubjektumok, akik egyedi módon észlelnek, alkotnak és nyilvánítanak véleményt. Ezzel a módszerrel nem a vállalat piac által is igazolt stratégiailag kritikus erőforrásait ismertük meg tehát, hanem azt, hogy a kérdőív kitöltője e tekintetben mit tart fontosnak. A cél azonban pontosan e meggyőződések azonosítása volt.

Megállapítható, hogy a válaszadók által megadott összes tényezőtől mintegy tizennégy százalékponttal nagyobb részt képviselnek a nem tárgyasult erőforrások. **Igazolódott tehát a H1a_1 hipotézis.** Lényeges, hogy a főlány ugyanakkor nem túl jelentős. A tételek több, mint negyven százaléka anyagi jellegű, melyek közül a legjelentősebb a pénz; ezt a befektetett tárgyi eszközök, illetve az anyagok követik. A hazai vállalatok vezetői számára tehát a „szervezet jelenlegi és jövőbeli sikeres működése szempontjából meghatározó, elengedhetetlen”³⁴ tényezők között markáns szerepet kapnak a tárgyasult erőforrások.

³⁴ A kérdőív 1. kérdésében szereplő megfogalmazás.

Az eredmények megítélésénél figyelembe kell venni azt a tény, hogy zömében iparvállalatok válaszoltak, illetve több (öt) tényező megnevezését kértük tőlük. Ezzel együtt e helyzetnek meggyőződésem szerint magyarázó oka lehet a finanszírozási, illetve jövedelmezőségi bizonytalanság.

H1a_2: A nem tárgyasult stratégiailag kritikus erőforrások a szervezet tagjaihoz kötődő, a szervezet külső kapcsolataiban rejlő, illetve a szervezeti struktúrában és működésben azonosítható erőforrások halmazaiba sorolhatók.

A vezetők által megnevezett erőforrásokat tartalomelemzés alá vettem. Ennek eredményeképpen kiderült, hogy a nem tárgyasult tényezők közül kiemelkedik az „emberi tényező” szerepe. Ezután a működés (funkciók és mechanizmusok) által biztosított stratégiai erőforrások következnek a sorban. Végül a szervezetek jelenlegi és jövőbeli sikeres működése szempontjából kritikus még a külső környezet helyzete, illetve az ehhez fűződő kapcsolatrendszer is. A **H1a_2 hipotézis** tehát **igazolódott**.

A kutatás ezzel bizonyította az ember képességeinek, készségeinek, tudásának és hozzáállásának elsőrendű fontosságát az értékteremtési folyamatban.

1b. Mennyire tartják a vezetők lehetségesnek és szükségesnek a nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások mérését?

H1b_1: A stratégiailag kritikus erőforrásokat a vállalat felsővezetése azonosítja be, viszont ezek megőrzése, tudatos gondozása és hasznosítása nem csupán a vezetés, hanem az összes munkavállaló feladata.

A kérdőív második pontjában a válaszadók az általuk megnevezett stratégiai erőforrások mérésével és értékelésével kapcsolatos állítások elfogadhatóságáról döntöttek. Az első és második pontot tehát tartalmilag együtt kell kezelni.

Az eredmények arról tanúskodnak, hogy a stratégiailag kritikus erőforrások számba vétele a felsővezetés felelőssége. Minden bizonnyal azért van ez így, mert ők azok, akik képesek megfogalmazni a vállalat fennmaradásához és a célok eléréséhez szükséges összetevőket. A válaszokból ugyanakkor az derült ki, hogy az azonosított kritikus erőforrások gondozása nem

egyértelműen a munkavállalói „tömegek” feladata. Bár a sikertényezők mindenki számára ismertek kell, hogy legyenek, megtartásuk és fejlesztésük valószínűleg ugyanúgy a felelős vezetők tiszte – legalábbis ők maguk így érzik. A **H1b_1 hipotézist** tehát **el kell vetnünk**.

H1b_2: A nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások méréséhez a vállalati vezetők jelentős igényt tartanak nem számviteli, formális mérőeszközökre, ilyenek viszont a szervezetekben jellemzően nem léteznek.

Az eredmények egyöntetűen arról mesélnek, hogy a kritikus erőforrások mérése és értékelése jellemzően nem a számvitel feladata, s a vállalati vezetők e tekintetben igényt tartanak formális, nem számviteli eszközökre.

A megadott stratégiailag kritikus erőforrások (mint részhalmaz) elemei között tárgyasult és nem tárgyasult erőforrások is szerepelnek. Egyértelmű volt, hogy egy részük esetében a számvitel a leképzésre megfelelő eszköz. A kérdőív második pontjának tizedik kérdésével pont arra voltunk kíváncsiak, hol van e tekintetben a számvitel határa, illetve az általa nem kezelt, de a szervezet sikere szempontjából kritikus erőforrásokat milyen eszközök ragadják meg.

A válaszként szereplő instrumentumok nagyon kis része a tárgyasult javak naturáliákra épülő számba vételét célozza meg. Igazán érdekessé a bejegyzések a nem tárgyasult javak megragadása esetében váltak. Az eszközök tekintetében öt típust azonosítottam:

- Több részből álló, vállalati szinten működő, komplex rendszer (BSC, ISO 9001)
- Egyedi mutatószámok, indexek (vevői elégedettség, dolgozói elégedettség)
- Valamely magatartási elem megfigyelése (közösségbe való beilleszkedés)
- Strukturális (koordinációs) eszköz (rendszeres vezetői megbeszélés, stratégiai munkacsoport)
- Funkcionális feladat, illetve mechanizmus (a gyártástechnológia rendeléshez integrálása)

A típusok tanulmányozása alapján kiderül, hogy köztük megjelennek a témával foglalkozó, 8.4. fejezetben is megjelölt eljárások: a mutatószámrendszerek (pl. a balanced scorecard), az indexek. Kiderül ugyanakkor az is, hogy a szakirodalmi eszközcsoporthoz nem fednek le mindent. A magatartási elemek megfigyelése, a strukturális eszközök, illetve a funkcionális mechanizmusok kimaradtak. Persze a válaszokban megjelenő tartalmak a mérés és értékelés definícióinak különböző

szinten felelnek meg. A balanced scorecard mérő eszköz, a megfigyelés vagy a formális beszélgetés mint intézmény nem, hiszen nem képezi le a valóságot egy számszaki struktúrába. Viszont mindegyik esetben értékelés zajlik, ez alól az általam azonosított öt típus egyik tétele sem kivétel. A stratégiailag kritikus erőforrások helyzetét megítéli, egy (sokszor belső) standardhoz viszonyítja, állapotát nyilvánvalóvá teszi.

Összességében úgy tűnik, hogy a módszertani igény kézzelfogható, formális mérőrendszerek azonban ritkán jelennek meg a vállalatoknál. A **H1b_2 hipotézis** tehát **igazolódott**.

A válaszok ugyanakkor azt is sugallják, hogy az értékelés intézménye él. A vezetők tehát nem akarnak számokat (még kevésbé pénzt rendelni) a nem tárgyasult, stratégiai erőforrásokhoz, de törekszenek folyamatos kézben tartásukra, gondozásukra, fejlesztésükre.

S még valami: a vezetői üzenetek szerint nem mérhető minden, ami létezik. S nem feltétlenül elméleti, hanem praktikus értelemben: a mérhetőségnek gátat szab a gazdaságosság és a célszerűség. A válaszadók tehát lehet, hogy egyetértenek a társadalomtudós már idézett állításával („Minden mérhető, ami létezik”, *Babbie*, 1995), ám azt is tudják: a vállalati mérő és értékelő rendszernek nem csupán jól kell modelleznie a valóságot, hanem ezzel együtt működőképessé is kell lennie.

2. Az erőforrás-felhasználás költségei általi leképezése és elemzése

2a. Ki a „rendszeralkotó”? Milyen kontextuális tényezők játszanak lényeges szerepet a rendszer jelenlegi jellemzőinek alakításában?

A kérdőíves felmérés induló keretmodellje „rendszeralkotóként” a gazdasági vezetőt nevezte meg. E hipotetikus „rendszeralkotó” e szerint az a személy, aki döntéseivel meghatározhatja a rendszer jellemzőit (alaptulajdonságait, irányultságát, funkcióit és folyamatait).

H2a_1: A hazai vállalatok költség-számítási és -elemzési rendszereinek „rendszeralkotója” a gazdasági vezető: alapvetően ő szabja meg a rendszer működési elveit és tartalmát.

A rendszeralkotó kérdőív segítségével történő azonosítása nem valósulhatott meg egyértelműen, viszont több szinten következtethetünk rá.

Mindenek előtt lényeges, hogy a postára adás előtt mind az ötszáz szervezetnél egyeztetünk arra vonatkozóan, hogy célszerű módon ki kapja majd a kérdőívet. Bár már az előzetes telefonos érdeklődésnél kiderült, hogy számos szervezetnél nevesítve nem létezik e munkakör, a felkérő levélben jeleztük a mindenkori címzettnek, hogy „megítélésünk szerint a kérdésekre elsősorban a szervezet gazdasági vezetője tud szakmailag megfelelő módon választ adni”. A jelzett szövegrészt tehát ott is meghagytuk, ahol tudomásunkra hozták: ilyen beosztású munkatárs náluk nem dolgozik. Tettük ezt éppen azon célzattal, hogy a gazdasági jellegű feladatkörök legfelsőbb szintű képviselőjét ériék el az ívek. Esetükben ennek szellemében a közgazdasági vezetőnek, a főkönyvelőnek, a controllernek, vagy az első számú vezetőnek küldtük a borítékot.

A visszaérkezett kérdőívek több mint egynegyedét valóban a beosztás szerinti „gazdasági vezetők/igazgatók” töltötték ki; háromnegyedüknél szerepelt más. A leírtak okán azt, hogy a „címzett” beosztások 87,2 százalékban jelennek meg kérdőívet kitöltőkként, kedvezőnek nevezhetjük. A maradék mintegy 13 százalékon hat munkakör osztozik. Közülük három (termelési vezető, humánpolitikai vezető, központi mezőgazdász) valószínűleg nem a gazdasági ügyvitel része, egyről pedig egyáltalán nem tudunk érdemi információt (előadó).

Még ha a 87,2 százalék esetében – a telefonos érdeklődés által is megerősítve – élünk is azzal a feltételezéssel, hogy a „gazdasági vezető” véleményét ismertük meg, a fennmaradó válaszok nem hozzá kapcsolódnak. A kitöltő személyének kiválasztódását kutatókként nem kontrollálhattuk; nem tudjuk tehát, hogy tényleg a gazdasági ügyvitel feje lett-e a válaszadó, s ha nem, az miért történt. A „rendszeralkotó” hipotézise szempontjából első szinten mindenesetre a lényeges az, hogy kiderült: a „gazdasági vezető” munkakör konceptualizálása, majd vállalati azonosítása nehéz. Azaz: problémás annak világos és általánosan érvényes megfogalmazása, pontosan ki tekinthető egy szervezet gazdasági vezetőjének. Mindez a hipotézist „gyengíti”; ám lépünk tovább.

Második szinten elemezhető az, hogy ki a költségszámítás és -elemzés kivitelezője a vállalatnál. Nyilvánvaló, hogy a vezetői számvitelt (a számszaki döntéstámogatást) ténylegesen megvalósító és a „rendszeralkotó” személye nem fed feltétlenül át; főleg a nagyobb szervezeteknél elképzelhető, hogy az érdemi számítást nem a vezető, hanem beosztottja végzi. Ezzel együtt a kérdőív hatodik kérdésére adott válaszok mást is sugallnak. A kifejtő elemzésben említettem: a válaszadók tizenkét százaléka úgy nyilatkozott, hogy a felsővezető a „kivitelező”. Kétharmad részben a (vezető) controllert, a főkönyvelőt vagy a gazdasági vezetőt jelölték meg így. Ha (csúcs)vezető a

számolásokat megvalósító, nagy valószínűséggel alapvető döntési kompetenciája van a tekintetben, mit és hogyan csinál. Ez egyrészt ismét csak gyengíti a „gazdasági vezető mint rendszeralkotó hipotézist”, másrészt szükségszerűen vezet immár a harmadik elemzési szintre.

A 4.2. kérdés explicit módon arra kérdezett rá, a felsorolt tényezők miként befolyásolják azt, hogy milyen módszerekkel és tartalommal számítják és elemzik a költségeket. Azaz keretében éppen arról nyilvánított véleményt a válaszadó, hogy ki(k)/mi(k) is lehet(nek) a rendszeralkotó(k). Az említési gyakoriság összegzett értékei szerint – a már többször kinyilvánítottak szerint – a csúcsvezető és a gazdasági vezető áll elkülönülten az élen. Ők ketten lennének hát azok a szervezeti szereplők, akiken alapvetően múlik a rendszer működésének mikéntje. Egy információigénylő és egy információnyújtó, egy döntéshozó és egy döntéstámogató, a generális vezető és egy technokrata kapcsolata a kerete tehát a tartalom és az eszközkészlet kialakulásának. Persze a mélyebb elemzés továbbviszi a gondolatot. Egyfelől a tulajdonosok és az állam is az első harmadban vannak, nem kellene-e tehát őket is valamilyen szinten szerepeltetni? Másrészt mindez a teljes átlagok alapján megfogalmazott fejtegetés. S pontosan a faktor-, majd arra épülő klaszterelemzés mutatta meg, hogy érdekesebb típusokban gondolkodni.

Eszerint nem egységes tehát a „rendszeralkotó” alakja, hanem többféle modell is alakítja a rendszert. Van olyan, amikor a vezetés valamennyi szintjén dolgozók együtt képezik a kérdéses kategóriát (1. klaszter); van, hogy a csúcsvezető és gazdasági vezető mellé be lehet vonni a vevőket is (2. klaszter); van, amikor a meghatározó csúcsvezető az állammal egészíthető ki (3. klaszter); de olyan is, amikor egyedül a csúcsvezető a „rendszeralkotó” (4. klaszter); létezik a hipotézisnek gyakorlatilag megfelelő eset, s a gazdasági vezető a keresett érintett (5. klaszter), s végül előfordul, hogy a tulajdonos mellé fér be a csúcs- és gazdasági vezető (6. klaszter). Izgalmas és érdekes ez a sokszínűség, s végleg **elveteti** velünk az induló **H2a_1 hipotézist**.

➤ **Az erőforrás-felhasználás és a teljesítményelőállítás közötti kapcsolatok jellege**

H2a_2: A tényleges értékteremtés során felmerülő költségek mellett a hazai vállalatokban az azt megelőző fázis („előteljesítmény”) költségei növekszenek; s bár ez a tény a költségeket számító és elemző rendszer alaptulajdonságai és felépítése szempontjából lényeges szerepet játszik, a rendszerekben nem tükröződik.

A hazai vállalatok többségénél (90 %) a teljesítmény-előállítást megelőző tevékenységek költségeinek aránya az összköltségben nem változott vagy növekedett az elmúlt időszakban. A teljesítményelőállítás előtti tevékenységek költségeinek változása ugyanakkor nem mutatott markáns hatást a vizsgált rendszer jellemzőire. A **H2a_2 hipotézist** tehát **az eredmények igazolták**. Úgy vélem, ennek oka az az általános szemlélet, amely a beszerzési és értékesítési piacra, a termék piaci életciklusára és a standardizált értékteremtés (a „beindított” termelés/szolgáltatás) eszközeire összpontosít. A cégeknél elenyésző az olyan költségszámítási és elemzési módszer, amely az „elő-” (vagy az „utó-”) teljesítményeket veszi górcső alá (lásd később is).

H2a_3: A fix általános költségek aránya a termékköltségeken belül egyértelmű növekedést mutat, amely tény a költségszámítási és -elemzési rendszer működésében (az alkalmazott módszerekben) is megjelenik.

Az általános és fix termékköltségekről elénk tárulkozó kép korántsem egyértelmű. Ennek oka egyrészt az, hogy a válaszadók egy része nem értelmezte szakszerűen és következetesen a fogalompárokat. Következésképpen nem tudni biztosan, miképpen is alakultak a költségtípusok arányai egymáshoz képest. Túllépve ezen a szinten, másfelől ugyanakkor megállapítható, hogy a közvetlen költségek aránya több cégnél növekedett, mint amennyinél az általános költségeké. Az aránycsökkenés, illetve a stagnálás tehát az általános költségeknél nagyobb gyakoriságú, mint a közvetlen költségeknél. Az utóbbiak a költségek számításának és elemzésének módszertanát, általános kontrollját illetően jóval kisebb kihívást jelentenek, mint az előbbiek. Az érem másik oldalát is nézve persze ez mégsem ilyen egyszerű: az általános költségek esetében ötből négy vállalat az arányok változatlanóságát vagy növekedését jelezte.

Az általános költségek alakulásához hasonlóan a fix költségek aránymódosulása sem egyértelmű. A gyakorlati tapasztalat és az adatok a teljes költségtömeg növekedését engedik feltételezni, másrészt

a termék szempontjából fix költségek túlnyomó része általános költség is. Mindent egybevéve az erre vonatkozó kérdés mégsem utal világosan a növekedésre.

A **H2a_3 hipotézist** a kutatás tehát **nem igazolta**. Úgy tűnik ugyanakkor, hogy a költségszint általánosan emelkedik, az általános költségek elemzésének fontosságát pedig a cégek nagy arányban visszajelezték (erről lásd később is). A vizsgált rendszerekre mindez folyamatos fejlesztési nyomást gyakorol.

➤ **A külső és belső kontextuális tényezők befolyása**

H2a_4: A költségszámítási és -elemzési rendszer legfontosabb befolyásoló tényezői a vállalat teljes működéséért felelős első számú vezető, illetve az erőforrás-felhasználás formális és intézményes leképezését és elemzését lehetővé tévő informatikai rendszer.

A kérdőívben a vezetőknek huszonekét kontextuális tényező hatásának megítélésére nyílt lehetőség. A kutatott rendszer módszereit és tartalmát befolyásoló érintettek között, az egyesített lista élén az első számú vezető és a gazdasági vezető áll. Mellettük két külső szereplő: a tulajdonosok, illetve (a jogszabályokat elkészítő és képviselő) állam játszik az érintettek közül jelentős szerepet.

A költségszámítás és -elemzés belső meghatározódása már jóval kevésbé múlik a funkcionális és divízióvezetőkön; a munkavállalók és érdekképviselőik szerepe pedig elhanyagolható. Az eddig nem említett külső érintettek a mezőny utolsó harmadában találhatóak; a vevők, a szállítók és a bank egymás mellett, gyenge átlaggal, a vállalati tanácsadó és a stratégiai szövetséges pedig az utolsó helyekre szorulva.

A nem érdekcsoportokat megtestesítő tényezők közül egyértelműen a profil áll az élén. A rövid távon is változtatható szervezeti tényezőket illetően erős az informatika, inkább közepes a vállalati eredmény szerepe. A hosszú távon alapvetően változatlan jellemzők (méret, termelés-szervezés, kultúra), illetve a struktúra is mind közepes (egymáshoz nagyon közel álló) átlagértékeket kaptak. Az egyéb tényezők közül a közepes iparági versenyen kívül a természeti környezet és a tudomány is az utolsó szakaszba szorult.

A befolyásoló tényezők jelentőségét tartalmazó lista alapján tehát azt mondanánk, hogy az első számú vezető és az informatika valóban kiemelten fontos kontextus-elemek – bár nem a

leglényegesebbek. Pontosan a faktor- és klaszteranalízis mutatott azonban rá, hogy a valóság ennél jóval összetettebb: léteznek olyan szervezetek (vagy léteznek a szervezetek életének olyan szakaszai), amikor e tényezők valóban központi szerepet játszhatnak, de olyanok is (láttunk rá példát), hogy háttérbe szorulnak. Emiatt a **H2a_4 hipotézis** ebben a formában **megcáfoltnak** tekinthető.

2b. Hogyan jellemezhetők az erőforrás-felhasználást költségekkel leképző és elemző rendszerek irányultságukat, alaptulajdonságaikat illetően?

A kutatás harmadik kérdéscsoportja segítségével a vállalatok költségszámítási és -elemzési gyakorlatáról kaphattunk képet. A rendszereket először öt alaptulajdonságuk mentén jellemeztem.

H2b_1: A vállalati vezetők a költségszámítási és -elemzési rendszereket jellemzően (szignifikánsan gyakoribb módon) gazdasági döntéseiket megalapozó, és nem a szervezeti tagok magatartását és teljesítményét meghatározó-értékelő eszközöknek tartják. Azaz: a rendszerek magatartást befolyásoló szerepének jelentőségét a vezetők gyakran szem elől tévesztik.

A költségszámításról a kapott eredmények alapján elmondható, hogy az a válaszadók fejében inkább a döntéstámogatást szolgáló technokratikus eszköz, mint a szervezeti tagok magatartását befolyásoló, teljesítményértékelő vezetési elem. A **H2b_1 hipotézist** tehát a kutatás számomra egyértelműen **igazolta**. Ez azt is jelenti, hogy a beosztottak és az egységek szervezeti cselekvéseinek befolyásolása szándék szerint alapvetően nem a számokon keresztül történik. A költségértékek a hatékonyság mutatói, a szervezeti szintű gazdaságossági kontroll és az üzleti döntések meghozatalának támogatói, a motiválás és a mozgósítás más vezetői eszközökkel valósul meg.

Úgy vélem, hogy a vizsgált, jellemzően kis és közepes szervezetekben a felsővezetés közvetlenebb utakat keres, és inkább „puha” megoldásokat alkalmaz a beosztottak tekintetében. A szervezeti egységek teljesítményértékelése nem általánosan jellemző, mert bizonyos méret alatt nincsenek valódi felelősségi és elszámolási egységek.

A méreten kívül ugyanakkor léteznek még olyan vállalati jellemzők, amelyek befolyásolják a rendszer céljait.³⁵

Az alapvető célok tekintetében lényeges az általános költségek változásának ténye: nyilvánvalóan értékes eszközként lép elő a költségek számítása és elemzése, ha e nehezen átlátható és kontrollálható költségtömeg „megmozdul”. Egyértelműnek tűnik az is, hogy az ágazati hovatartozás és a külföldi tulajdon az alcélok súlyát határozza meg. Az önköltségszámítás fontosabb a jelenleg küszködő hazai mezőgazdaságban, mint az értéket közvetítői és nem termelői szerepével előállító, finanszírozási oldalról kevésbé fenyegetett kereskedelem. Az önköltségszámítás az árkalkulációval együtt kevésbé kiemelt cél a külföldi tulajdonrészrel is rendelkező vállalatoknál, aminek oka lehet (főleg bér munka és jelentős export esetén) a külföldi tulajdonos előíró magatartása a rendszerekkel szemben. Az árkalkuláció mint cél általános háttérbe szorulása viszont mindenképpen figyelemre méltó. Érdekes tény az is, hogy a cégek kora nem befolyásol; a költségek számításának és elemzésének célrendszere az eredmények szerint nem függ attól, hogy mikor alapították a vállalatot.

Ami a rendszerek alapvető irányultságát illeti, összességében úgy vélem, a szervezetek vezetőinek tudatosabban kellene figyelniük a költségértékek magatartást befolyásoló szerepére.

H2b_2: A vállalati gyakorlat költségszámítási és -elemzési rendszereinek differenciáltsága alacsony szintű: a rendszerek jellemzően nem bomlanak különböző célokat megvalósító alrendszerekre.

A vezetők vállalati rendszereiket sokszínű, multifunkcionális és komplex eszközökként észlelik, illetve azokat ilyennek kívánják bemutatni. (Mindenképpen fontos tehát, hogy e válaszok a kitöltők észlelését tükrözik; az eszköz tehát nem „objektíven komplex”, hanem ők tartják vagy szeretnék láttatni ilyennek.) A sokszínűség érzetét sok minden kölcsönözheti: a célok, a címzettek, a költségobjektumok (pl. költségviselők), illetve az eljárások nagy száma, az informatikai megoldás stb.

Az eredmények azt mutatják, hogy az észlelt komplexitás növekedésében alapvető szerepe van az általános költségek, illetve a termelést/szolgáltatást megelőző tevékenységek költségei

³⁵ A statisztikailag a kijelölt megbízhatósági szinten belül lévő kapcsolatok nem feltétlenül követelik meg, hogy azoknak tartalmi oldalról is érvényt adjunk. Egy példával élve: azért, mert az ország termőképes almafái számának változása és az EU csatlakozás lakossági megítélése között szignifikáns kapcsolat mutatkozik, ezt nem kell mindenképpen megmagyarázni. Úgy vélem, kellő szakmai elmélyüléssel valamennyi adat és eredmény értelmezhető („logikus”), kérdéses viszont, hogy ez *valóban* így van-e, vagy csak a feltétlen magyarázatra való törekvés hozza ki a kutatóból. Nem üdvözöltem tehát valamennyi adódó (korábban bemutatott) „ok-sági kapcsolatot”, csak azt, amelyiket reálisnak tartottam.

növekedésének is. Ez érthető: minél kevésbé láthatók át és érthetőek meg a vállalati költségek, annál inkább fokozódik a nyomás a költségekkel dolgozó rendszer bonyolultabbá tételére. A külföldi tulajdonrész léte viszont látszólag ez ellen hat: vele (miatta) egyszerűsödik a rendszer.

A részterületek, illetve funkciók szerinti „vallott” differenciáltság a komplexitás-észleléssel szemben alacsony, az erre vonatkozó **H2b_2 hipotézis** tehát **igazolódott**. Mindez azt jelenti, hogy a költségeket számító és elemző rendszerek ritkán bomlanak önálló részekre (pl. kalkulátor, árképző rendszer, projekttervező stb.). A differenciáltságot alapvetően befolyásolja az informatikai rendszer: ahol nincsen belső hálózat, jellemzőbben tagolódik funkciók szerinti alrendszerekre a költségszámítás. Az eredmények e tekintetben egy újabb következményről is árulkodnak: az informatika a hazai vállalatoknál általában képes ellensúlyozni a széttagoaltságot.

H2b_3: A hazai vállalati gyakorlatban leggyakrabban terv- és tényköltségekkel egyaránt dolgozó rendszerek működnek, ami azt jelenti, hogy vállalatunk az alaptevékenység keretében lezajló erőforrás-felhasználást jellemzően előre megtervezik, s ennek tényleges megvalósulását utólag mérik is.

Ami az időbeli irányultságot illeti, nem tartható az a hipotézis, miszerint a rendszerek a jövőre és a múltra egyaránt irányuló eszközök lennének. Az adatok ugyanis azt mutatják, hogy a válaszadók több, mint 15 százaléka költségnemeinek, mintegy 26 százaléka költségviselőinek, csaknem 37 százaléka pedig költséghelyeinek költségeit nem tervezi. Terv- és tényköltségekkel így csak a szervezetek egy része dolgozik; **a H2b_3 hipotézis nem igazolódott**.

A kor és a méret egyaránt a költségtervezés kivitelezésének irányába hat; az idősebb, illetve a nagyobb szervezetek gyakrabban élnek vele. A tervezésre eszerint egyrészt „meg kell érni”; az idő hozza el annak szükségességét, hogy a vállalatok a jövőbeli működéssel is foglalkozzanak. Másfelől a több szervezeti egységgel, a mélyebb hierarchiával, illetve bürokratizáltabban működő szervezetnek inkább sajátja a tervező munka.

Összességében úgy látom, hogy az erőforrás-felhasználás tervezésében igen nagy a hazai cégek adóssága; a hatékony és eredményes vezetéshez ez elengedhetetlen.

H2b_4: A hazai vállalatok vezetői számára hosszú időhorizonton (azaz több elszámolási periódusra) jellemzően nem állnak rendelkezésre költség-adatok.

A rendszerek időhorizontjára irányuló **H2b_4 hipotézist** a kutatás egyértelműen **megcáfolta**. Már ott meginog az állítás, amikor kiderül: a cégek csaknem kétharmada stratégiai időtávon is számol költségeket. Persze nem tudjuk, ez pontosan milyen hosszú időszakot jelent; csak valószínűsíthető, hogy egy elszámolási periódusnál hosszabbat, de nem biztos. Jelentős viszont az aránya azon válaszadóknak (43 %!), akik egyértelműen kijelentik: a tervezésnél nem a következő periódusra összpontosítanak.

A stratégiai költségtervezés ágazatfüggő. Ezen kívül fontos, hogy míg az anyavállalatok igen gyakran terveznek stratégiai időtávon, addig a leányvállalatok – az eredmények szerint – mindig a következő periódusra koncentrálnak. Az anyavállalatok eszerint eltorzítják a leányok „természetes időérzékét”. A külföldi tulajdonrészrel ugyanez a helyzet: léte a következő periódusra irányítja a szervezetet (míg a teljes belföldi magántulajdon éppen a stratégiai költségtervezésre).

Az előző hipotézis tervezési „deficitje” után váratlan eredmény, hogy a tervezők nagy része nem csupán egyperiódusú gondolkodó. Mindez kedvező, ha viszont így van, módszertani igényt is felvet.

H2b_5: A vállalati gyakorlatban szignifikánsan gyakoribb a rész-, mint a teljesköltségszámítás. Ez annyit tesz, hogy a hazai vállalatok költség-számítási rendszerei a termékek/szolgáltatások költségeiben jellemzően nem jelenítik meg a periódusban felmerült valamennyi erőforrás-felhasználást.

A költségfelosztást illetően a kérdőívekben tükröződő helyzet nem egyértelmű, a válaszok irányultsága mégis megítélhető. A kitöltők több mint fele nem állította, hogy részköltségen számolna. Jelentős arányban vannak olyan cégek (40 %), amelyek számára látszólag csak a teljesköltség-számítás releváns eszköz. A cégek majdnem fele ugyanarra a termékre/szolgáltatásra mindkét módszertan szerint számít költségeket. A **H2b_5 hipotézist** tehát **nem igazolták** az eredmények.

Mindez számomra egyrészt sok gondolkodó vezetőt sejtet. Olyanokat, akik kíváncsiak a teljesítmények rövid távú fedezetére, de arra is, hogy hosszú távon összesen mit kell kihozni egy

termékből/szolgáltatásból. A rendszerek látszólag a saját termelésű készletek mérleg szerinti értéke mellett igen gyakran alternatív költségviselő-költségeket is kalkulálnak.

Ott, ahol a termelést megelőző tevékenységek költségeinek aránya növekedett, inkább alkalmazzák mindkét eljárást. A leányvállalati lét és az integrált informatikai rendszer viszont a teljesköltségszámítás irányába hat: az anyavállalat gyakran kíváncsi a termékre eső összes felhasznált erőforrás értékére, illetve az integráltság elvileg könnyebben lehetővé teszi valamennyi költség felosztását.

Összességében a válaszok módszertani sokszínűségről tanúskodtak, amit pozitív tényként kell értékelnünk.

2c. Hogyan jellemezhetők a szervezeti erőforrás-felhasználást költségek által leképző és elemző rendszerek funkcióikat (céljaikat) és a működésüket meghatározó folyamataikat illetően?

A költség számítási és -elemzési rendszer funkcióiként a tervezést, illetve (a mérést is feltételező) elemzést és visszacsatolást értelmeztem. A funkciók megvalósítása érdekében megvalósuló folyamatokként az alapelvek és alapfogalmak dokumentálása, valamint a tervezés, mérés, elemzés hármasa fogalmazódott meg.

H2c_1: A hazai vállalatok költség számítási és -elemzési rendszerei jól dokumentáltak, azaz világosan rögzítik az alkalmazott fogalmak, alapelvek és eljárások tartalmát.

A válaszadók bevallása szerint a cégek hatvan százaléka rendelkezik olyan dokumentációval, amelyben szabatosan le van írva, hogy a használt költség kategóriák mit jelentenek. Ha megbízunk a válaszokban, akkor is kijelenthetjük, hogy ötből két cég nem rendelkezik a megbízható és érvényes mérés alapvető eszközével. **A H2c_1 hipotézis nem igazolódott.**

Amennyiben nincsen rögzítve a használt kategóriák jelentése (hiányzik a „konceptualizálás”), a rendszeralkotó, az adatrögzítő, az adatszolgáltató és a felhasználó mást és mást érthet rajtuk. Lényeges ez az eredmények értelmezésénél, de talán még lényegesebb a tervezésnél és az elszámolásnál.

A dokumentáció hiánya (főleg kis szervezeteknél) természetesen nem jelenti szükségszerűen az egységesség hiányát és a következtelen munkát. Ha azonban a könnyen változó személyeken, a közös (vagy közösnek vélt), de le nem írt értelmezési sémákon múlik a mérési és értékelési rendszer hitelessége, az mindenképpen probléma. S persze az sem feltétlenül igaz, hogy az igennel válaszoló hatvan százalék esetében megbízhatóbb és konzisztensebb az eszköz, hiszen nem a dokumentáció létezése, hanem az annak szellemében való egységes működés a fontos.

➤ **Tervezés**

H2c_2: A költségnermi és költségviselői tervezés a hazai szervezeteknél gyakori, a költséghelyek költségei és a projekt költségek tervezése viszont szignifikánsan ritkább jelenség. Eszerint a várható erőforrás-felhasználást a vezetők az erőforrások fajtái és az előállított teljesítmények szerint jellemzően ismerik, a felelősségi egységek és a projektek tervezett erőforrás-felhasználásáról viszont nem rendelkeznek ennyi információval.

Egy standard módon működő költségszámítási rendszerben a költségnermek, költséghelyek és költségviselők szervesen függnek össze egymással. Egy termék tervköltségének meghatározásához tehát elvileg szükség van az előző két lépcsőre is. Mint ahogy azt a H2b_3 hipotézis kiértékelése kapcsán is jeleztem, az erőforrás-felhasználás tervezése a vállalatoknál nem kielégítő.

Azok a vizsgált szervezetek, amelyek terveznek, elsősorban költségnermi, másodsorban költségviselői szinten vetítik előre költségeiket; a költséghelyi megbontás sokkal kevésbé gyakori. Ez egyfelől a kalkulációk egyszerűségére, másfelől a (költséghelyi) általános költségek elhanyagolására utal. Azt mutatja, hogy a rendszerek alkotói (ha egyáltalán, akkor) költség típusokban és termékekben, és kevésbé szervezeti/felelősségi egységekben gondolkodnak. Mindez vezetési szempontból problematikus lehet: azon cégeknél, amelyek nem tervezik költséghelyi költségeiket, a valódi gazdaságossági kontroll nem valósulhat meg, a felelősségi és elszámolási egységek rendszerén alapuló (decentralizált) vezetés korlátokba ütközik. Azt, hogy az alaptevékenység keretében előállított teljesítmények várhatóan mibe kerülnek, a válaszadók több, mint egynegyedénél nem számítják ki – s ez az arány túl magas.

Majd minden második cég tervezi projektjei költségeit. Mivel nem volt kötött a „projekt” értelmezése, a válaszadók ide sorolhatták a beruházásokat, a gépbeszerzést, a tanácsadási megbízást stb. Ha ebből a szempontból nézzük, a tervezési gyakorlat még aggasztóbb: a vállalatok fele nem tudja,

mibe fognak kerülni beruházási és fejlesztési projektjei. A projekttervezés gyakorisága ágazatfüggő is; a költség helyi tervezés pedig természetes módon hozható összefüggésbe a mérettel (növekedés – bürokratizálódás, decentralizáció, felelősségi egységek).

A **H2c_2 hipotézist** tehát összességében **igazoltnak** tekinthetjük. A tervezés tárgyára vonatkozó eredmények megerősítik a H2b_3 esetében leírtakat: a hazai vállalatok nem tervezik kielégítő módon költségeiket, ami a vezetői szándékok érvényesítésének, illetve a versenyképességnek is gátja.

H2c_3: A hazai vállalatokban a beszerzéshez, a teljesítményelőállításához és az értékesítéshez kapcsolódó, a mennyiséget és az árat érintő dilemmákat gyakran támogatják költségekkel végzett számítások. A működési keretfeltételeket érintő (optimalizációs) problémák megoldásához szükséges költség-számítási és -elemzési módszertanok használata viszont alacsony szinten marad.

A gazdálkodás a jövőre irányuló vezetői döntések folyamatos meghozatalát jelenti. Az általunk a kérdőívben megjelölt döntési dilemmák gyakoriságának vizsgálata után elmondható: a problémák közül a beszerzéshez és az értékesítéshez, azaz a piaci viszonyrendszerhez kapcsolódóak állnak az élen. A leggyakoribb dilemma magasan a beszerzési forrás és út kérdése, ami egyrészt azt jelzi, hogy van lehetőség a választásra, másrészt azt, hogy az inputellátottság (és vele a minőség, az idő) kulcsfontosságú. Az erőforrások maximális árának meghatározása viszont már nem gyakori: ez a piaci árak kényszerű elfogadására is utalhat. Azaz: az inputárak tudomásul vételével kell a teljesítményelőállítást optimalizálni, s versenyképes árat elérni. A teljesítményelőállítás dilemmái ezzel szemben alacsonyabb gyakorisággal szerepelnek, hogy aztán az értékesítési ár, a csatorna és a célcsoport ismét valamivel gyakoribb döntési probléma legyen. „Termelés optimalizálást” minden harmadik cég nem végez. A klasszikus eszközként említhető fedezeti pont számítás közepes, az olyan fontosnak tűnő eljárás, mint a szűkös erőforrások legjobb felhasználási módjának keresése alacsony gyakoriságot mutatnak.

A funkciókon átívelő (vagy keresztfunkcionális) problémák megoldására szolgáló kérdések viszont feltűnően gyakoriak: az alaptevékenységhez nem tartozó területek kihelyezésének kérdése napirenden lévő téma.

Az általános, illetve a termelés előtti költségek változása természetes módon élenjár a döntési problémák felmerülésének, illetve az elemzési eszközök alkalmazásának előidézésében. Az ágazati hovatartozás is befolyásol: a hazai gazdálkodási környezetben az értékesítési út és cél a feldolgozó-,

az építőipari, a mezőgazdasági és a kereskedelmi cégeknél, a minimális ár a mezőgazdaságban és a szolgáltatásoknál kiemelt dilemma. Feltűnő eredmény, hogy az anyavállalatoknál gyakoribbak az értékteremtés optimalizálására irányuló kérdések, míg a leányvállalatok az értékesítési csatorna és a vevőcsoport megválasztásában kevésbé aktívak. Ez a leányvállalatok kiszolgáltatottságára utalhat. Mindezt ellenpontoszza, hogy a fiatalabb, illetve a csak magyar tulajdonú cégeknél sűrűbben fordul elő az értékteremtés optimalizálása.

A H2c_3 hipotézist az eredmények megcáfolták, és jóval összetettebb képet mutatnak. Egyszerű és klasszikus eszközök maradnak viszonylagosan felhasználatlanul, bonyolultabb optimalizálás és változatok közötti választás mutatkozik gyakoribbnak. A fentiek egyértelműen azt mondatják, hogy – mivel egyéb eljárásokra nem utaltak – az értékteremtés folyamatából a hazai vállalatoknál hiányoznak alapvető elemzési eszközök.

➤ **Elemzés**

A tervezés hipotézisei, illetve a kutatásban kapott válaszok nyilvánvalóan összefüggésben kell, hogy legyenek a költségelemzés szintjével és módszertanával kapcsolatos megállapításokkal.

H2c_4: A költségnemeket és a költségviselőket illetően a hazai vállalatoknál gyakori, a költséghelyek költségei és a projektköltségek tekintetében viszont szignifikánsan ritkább jelenség a tervköltségeket is felhasználó eltérőelemzés. E szerint az erőforrás-felhasználás tervezett és tényleges értékei közötti eltérést a vezetők az erőforrások fajtái és az előállított teljesítmények szerint jellemzően elemzik, a felelősségi egységek és a projektek erőforrás-felhasználásáról viszont ebből a szempontból nem rendelkeznek ennyi információval.

A hazai vállalatok leggyakrabban költségnemeiket vizsgálják. Már e tény sem tudósít kimagasló költségelemzési munkáról. Költségnemeket tervezni, a tényeket, jobb esetben az elvárt és a tényleges értékeket időszakról időszakra összevetni nem tekinthető túl hasznosnak a gazdaságosság kontrollja, az üzleti döntések támogatása szempontjából. (Ezek voltak a költségszámítás elé állított legfontosabb célok.)

Három vállalatból egy nem veti össze költséghelyeinek és termékeinek/szolgáltatásainak terv- és tényköltségeit. A tervezésnél már sejthető volt, itt megerősítettük: az elszámolás alapján megismert költség helyi költségek, illetve az utókalkulált termék- és szolgáltatásköltségek megismerése és

összevetése ugyan kimutathat tendenciákat, de a valódi eltérések képzése, valamint az oksági elemzés nem valósulhat meg. A tervértékek bevonása nélkül ugyanis nem derül ki, hogy a (változó) keretfeltételek között mennyinek kellett volna lennie a költségeknek – nem tudjuk tehát, hogy a kapott tényadatokról „mit is gondoljunk”. A vezetés értékteremtést kontrollálni kívánó tevékenysége akadályokba ütközik.

Az általános és fix költségek változása egyértelmű kiváltó oka az eltéréselemzés alkalmazásának. Az ágazattól nagyban függ, hogy valamely cég elemzi-e projektjeinek terv- és tényadatait, ami azt is jelenti, hogy bizonyos ágazatokban (pl. építőipar) ez természetes kell, hogy legyen. A méret növekedésével valószínűleg csökkenő átláthatóság és növekvő decentralizáltság indokolhatja, hogy az eltéréselemzés gyakoribb a nagyobb szervezetekben.

Összefoglalva: a cégek legalább egynegyede nem kutatja valódi eltérések valódi okait. Amelyik végez költségelemzést, leginkább tényköltségeinek időről időre történő összehasonlításával operál. A terv-tény elemzés a költségnevekre vonatkozóan a leggyakoribb, a költségviselői, a költség helyi és a projektköltségek esetében jóval ritkább. Ennek okán **a H2c_4 hipotézist el kell vetnem**. A tények pedig módszertani elmaradást, ki nem aknázott hatékonysági potenciált jelölnek.

H2c_5: A hazai vállalatok a hagyományos (azaz teljesítményelőállítás-központú, funkcióorientált, egyperiódusú, elemi szintről aggregáló) költségszámítási és -elemzési eszközökhöz képest alternatív utakat kínáló eljárásokat elenyésző számban alkalmazzák.

A kérdőív elemzési fejezetében kerestük a hagyományostól eltérő szemléletek alkalmazásának gyakoriságát. Mindezt úgy tettük, hogy a válaszadók nem a „folyamatköltség számítás”, „target costing”, vagy „környezeti költség számítás” tartalmilag tisztázatlan címkéire szavaztak, hanem rövid összefoglalókra. Természetesen, ami az egyik oldalon nyereségnek látszik, a másik oldalon veszteséggel jár: az általánosításnak ez a szintje nehezzé teszi azt, hogy a módszertanok használatát, elterjedtségét mérjük.

Az eredmény ellentmondásos és nem kifejezetten szép. A legnagyobb gyakoriságot két költségmenedzsmenthez (azaz a költségek hosszú távú tudatos alakításához) kapcsolódó állítás kapta, a válaszok azonban egymáshoz képest következtelenek. A már korábban is rögzített külső nyomást jelzi, hogy sok hazai vállalat az értékesítési piacból vezeti vissza erőforrás-felhasználásának lehetőségeit. Azt viszont nem tudjuk meg, pontosan mekkora azon vállalatok aránya, amelyek több

perióduson át tartó, szívós költségelemző és –befolyásoló munkával kívánnak a kihívásnak megfelelni. Úgy tűnik, ők már jóval kevesebben vannak. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének kutatását pedig a cégek csaknem kétszer annyian (!) jelölték meg, mint azt, hogy a költségek hosszú távú, módszeres alakítására törekszenek. Ez utóbbiak inkább anyavállalatok, fiatalabb és olyan cégek, ahol a költségek az utóbbi időben jelentősen változtak; ők a kisszámú „módszertani királyok”, illetve „folyamatalapú költségmenedzserek”.

A környezeti költségek számítása és elemzése a cégek negyedénél fordul elő, ami a korábbi kutatások tapasztalatai szerint még túlzottnak is minősíthető. Nem így viszont a teljesítményelőállítást megelőző vagy követő tevékenységek módszertanainak aránya, ami jelentéktelenül alacsony. Ez a tény azért figyelemre méltó, mert e tevékenységek költségei a cégek nagy részénél növekedtek.

Az elemzési eszközök közül a legnagyobb gyakoriságot egy szemlélet (de valójában egyszeri tevékenység) kapta: a válaszok szerint legtöbbször az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzésével élnek. E tény egy már korábban is jelzett, érdekes összefüggésre mutat rá. A cégek jelentős részében az általános költségek növekedtek; ez a tény nincs megfelelő kapcsolatban a költség helyi költségek tervezésével és standard elemzésével, viszont úgy tűnik, a vállalatok erőteljesen kutatják a leépítés lehetőségeit. A nagy piaci költségnyomás pedig valószínűleg módszertani igényt is magával hoz.

A válaszadók elenyésző számban számoltak be a vállalatcsoporton belüli vagy versenytársak viszonylatában gyakorolt költség-összehasonlításokról. Nem igazolódott be tehát az a feltevés, hogy az összevetés csak hozzávetőleges és felületes lehet, de könnyű, ezért gyakori. Az ok valószínűleg az, hogy a benchmarking mégsem könnyű. Problémás a legjobb gyakorlat felkutatása, a valóban releváns és hasznos mérőszámok kiválasztása, de még nehezebb más vállalatok ugyanezen mérőszámainak beszerzése. A publikált adatokban egyrészt gyakran nem lehet bízni, másrészt nem elég mélyek: a valóban érdekes jellemzők rejtve maradnak. A külső benchmarkinghoz jó adatbázisok, vagy tanácsadók és pénz kellenek. A vállalatokon (különösen konszerneken) belüli összevetésre már jóval nagyobb lehetőség nyílhatna, hiszen ott a bizalom és a mélység könnyebben megteremthető. A standard költségelemző eszközök alacsony gyakorisága mellett ugyanakkor meglepő is lett volna a benchmarking magas szintű alkalmazása.

Bár az eredmények nem kielégítőek, a **H2c_5 hipotézist megcáfolt**nak kell tekintenünk; a hosszabb távú „költségmenedzsmentet” majd’ minden második cég magáénak vallotta. Ezzel együtt általános módszertani bizonytalanság érződik, illetve hiányosság látszik az „előteljesítmények” és a benchmarking terén.

2d. Mennyire elégedett a „rendszeralkotó” a rendszerrel?

H2d: A költségszámítási és -elemzési rendszerek működésével a vezetők elégedettek. Ez a rendszerekről való elégedett megnyilatkozásban, a konkrét kritikák hiányában tükröződik.

A kérdésre adandó választ – az eddigiek fényében – kétfelé kell bontani. Egyfelől e helyen is tisztázandó, hogy mennyire a „rendszeralkotók” véleményét ismertük meg. Másfelől megválaszolandó, hogy az elégedettség mely szintjei tükröződnek az eredményekben.

A H2a_1 hipotézis értékelésében szóltam a kérdőívet kitöltők munkaköréről, illetve a „rendszeralkotók” lehetséges típusairól is. Ennek fényében nyilvánvaló, hogy a mindenkori befolyásoló szereplők véleményét csak nagyon kis (illetve bizonytalan) eséllyel ismerhettük meg. Talán csak olyan esetekben állíthatjuk ezt, ha például egyedül az első számú vezető befolyásol („Az érinthetetlen csúcsvezetői rendszer”), s ő is töltötte ki az ívet, ha a gazdasági vezető a legfőbb tényező („A gazdasági vezető rendszere”), s ő a válaszadó. De valószínűleg még ekkor sem, hiszen így sem biztos, hogy az *adott* vállalatban *tényleg* ő a keresett személy. A kérdés egydimenziós, azaz egyetlen véleményt ismerünk meg belőle, ráadásul egy olyan emberét, akinek szerepéről valószínűleg semmit sem tudunk.

Ami a kérdés második felét illeti, a válaszok több, mint egyharmadánál nem „nagyon” vagy „nagyjából-egészében” elégedett válaszadó szól hozzánk, hanem olyan, aki vagy konkrét ponton, konkrét javaslattal javítani szeretne, vagy kijelenti, hogy sok hibával és torzítással terheltek a költséginformációk, ezért a döntéshozatalt nem támogatják hatékonyan. **Ei kell vetnünk** tehát a racionalizáló, a rendszer által nyújtott információkat már csak a kognitív disszonancia miatt is megfelelőnek tartó **válaszadó H2d hipotézisét**. Abból a tényből egyébként, hogy a kitöltést sok esetben esetleg nem a rendszert leginkább befolyásoló személy(ek) végezték, ez következhet is.

12.7. „Költségek a vezetés szolgálatában” – Számvetés

„Mi a feladatunk: a szervezetek magyarázata vagy megértése?” – teszi fel a társadalomtudományi kutatókat alapvetően megosztó szemléletbeli, de módszertani következményekkel is járó kérdést Alfred Kieser sokat hivatkozott könyve elején (Kieser, 1995; 9.). A hazai üzleti szervezetek erőforrás-felhasználását leképző és elemző eszközök kutatására kezdeményezett, a 12. fejezetben bemutatott vizsgálatrész a *magyarázatot* célul tűző filozófiát képviselte.

A kérdőíves kutatás keretében – szakirodalmi előtanulmányok után – előre megfogalmazott kutatási kérdések megválaszolására tettem kísérletet. A magyarázatra törekvő gondolkodásmód a deduktív-nomológikus séma alkalmazását jelentette³⁶. A vizsgálat tárgyára vonatkozóan keretmodellt, majd hipotéziseket fogalmaztam meg, s egy nagymintás empirikus adatfelvétel után kvantitatív (matematikai-statisztikai) módszerekkel vizsgáltam e hipotézisek „igazságtartalmát”. Kutatóként külsődleges pozícióból, technokratikus-instrumentális szerepben dolgoztam.

Ha (ön)kritikusan tekintek a kutatási folyamatra, a következő, a végeredmények érvényességét érintő megállapításokat tehetem.

- A kiküldött kérdőívek megoszlásai nem feleltek meg tökéletesen a valóságos megoszlásokat tükröző statisztikáknak. A beérkezett ívek ugyanakkor jó közelítéssel visszaadták az alapsokaság ágazati megoszlását, így az eredményekből leszűrt magyarázatoknak – ebből a szempontból – biztosítható az általánosíthatósága.
- A kiküldött kérdőívek 11,6 százaléka érkezett vissza, ami egyfelől alacsony aránynak tekinthető; másrészt viszont a csaknem hatvan szervezetből álló adatbázis a nagy minta miatt elegendőnek tekinthető az elemzéshez (annál is inkább, mivel e visszaküldési arány megfelel a nemzetközi tapasztalatoknak is).
- Az indikátorok valószínűleg nem mindenütt érvényesek, vagyis nem feltétlenül azt mérik, amit szándékomban állt velük mérni (ahogy ezt jeleztem, megítélésem szerint ez történt például a 3.3. pontban, a tervezési dilemmák kapcsán). Ez olyan tény, amely a követő kutatásokhoz hasznos tapasztalattal járul hozzá.

³⁶ A dedukció (az indukcióval szemben) az általánosból az egyes esetekre való következtetést takarja. A nomosz görögül törvényt jelent.

- Sajnos bizonytalan, hogy kik és hogyan töltötték ki a kérdőívet. Az önkitöltés miatt kutatóként nem vettem részt az adatfelvételben; elképzelhető például, hogy nem az válaszolt, aki magát a lapon megjelölte, s az is, hogy nem is úgy van valójában a cégnél, mint ahogy arról beszámolt. E tekintetben a bizalom lehet az egyetlen ésszerű hozzáállás.

Nem tudom, az egyes fogalmakat hogyan értelmezték a kitöltők. Előfordulhat, hogy bizonyos fogalmak alatt mást értettek, mint én, s emiatt „elbeszéltünk egymás mellett.” Ez is a módszer olyan sajátja, amely általánosan jellemzi az ilyen típusú kutatásokat, amelyen változtatni tehát nem lehetett. E tény ismét csak a követő kutatások módszertan-választásához ad fontos szempontokat.

- Az empirikus adatfelvétel során orientáló és tendencia-hipotéziseket alkottam. Bár sok esetben az adatok látszólag arról biztosítottak, hogy feltevésem helyes és valós, valójában a hipotézisek helyessége végérvényesen soha nem igazolható. Az egyszeri megerősítés nem jelenti igazságukat. Az idő viszont meghatározhatja majd beválási fokukat; minél többször állnak helyt, annál magasabb lesz ez (Poppert idézi *Kieser*, 1995; 13.). Ami biztos: a hipotézisek és a „valóság” mint olyan összevetésére nem volt és nem is lesz lehetőségem.
- A kutatás nem determinisztikus törvényeket, hanem statisztikai törvényszerűségeket tárt fel. A kapcsolatvizsgálatnál minden végső állítást bizonyos szignifikancia-szinten rögzítettem. Ez azt jelenti, hogy egy adott (nálam maximum tíz százalékos) valószínűséggel a vizsgált esemény a kritikus tartományba esik, tehát „mégsem jön be.” Másrészt az összefüggés-vizsgálatoknál statisztikai eredményeim nyilvánvalóan nem oksági törvényeket, hanem csak „racionális indokokat” szállítottak.

Kieser (1995, 21.) az általam alkalmazott közelítésről azt írja:

„A deduktív-nomologikus sémára épülő elemzések legjobb esetben is időben és térben korlátozott szabályszerűségekről tájékoztatnak minket, s ezt olyan módon teszik, amely mindig is kritizálható marad. Oksági kapcsolatok, melyek nem teljes mértékben kifejtettek; operacionalizálások, melyek érvényessége és megbízhatósága problematikus; minták, melyek nem tarthatnak igényt reprezentativitásra; szignifikancia-szintek, melyek nagymértékben az alkalmazott módszertantól függenek – mindezt figyelembe kell vennünk, amikor a közölt összefüggéseket jelenleg érvényesnek fogadjuk el.”

Bár kétségkívül helytállóak megállapításai, a kutatás mégis kézzelfogható tudományos és gyakorlati haszonnal járt. Az alaposan előkészített felmérés segítségével megállapításokat tehettem a vizsgálatba vont szervezetek stratégiaiilag kritikus erőforrásairól, ezek létezésének és felhasználásának mérési és értékelési lehetőségeiről, a vállalatok költségszámítási és -elemzési rendszereiről, illetve ezek befolyásoló tényezőiről.

Az egyediről, a konkrétól ez a módszertan a sokaságról alkotott, általánosított vázlat-magyarázat alapján tud mondani valamit. Azt, hogy egy adott vállalatra pontosan mi jellemző, a kontextuális tényezők azonosítása és egyeztetése után, a megfelelő valószínűségi szinten, az egésze megfogalmazott tételek alapján rögzíthetjük.

A szituációelméleti alapokon nyugvó kérdőíves felmérés ugyanakkor nem volt képes feltárni, hogy az adott rendszerek milyen folyamato(ko)n keresztül jöttek létre. Pillanatfelvételt nyújtott, amely az idődimenziót és a hatásmechanizmust – a rendszeralakítást illetően – figyelmen kívül hagyja. A döntéshozók, a szervezeti tagok szándékai, érdekeinek összefüggései kimaradtak az elemzésből. Az alapszintű jellemzések, az oksági magyarázat-kísérletek és a többváltozós elemzések (faktor, illetve klaszteranalízis) viszont olyan típusokat, csoportokat tártak fel, melyek a vizsgált téma szempontjából egyfajta rendet, sajátos képet alakítottak ki.

Ezen az alapon döntöttem úgy, hogy a kérdőíves kutatás kiegészítéseképpen elkészítetek egy konkrét hazai vállalatot elemző tanulmányt. E tanulmány továbbviszi és mélyíti azt a tudást, amit a „Költségek a vezetés szolgálatában” felméréssel a vizsgálat tárgyáról megszereztem: a költségek számítását és elemzését végző vállalati rendszer befolyásoló tényezőinek hatásmechanizmusát kutatom általa egy valós szervezeti szituációban.

13. fejezet: Tanulmány egy hazai üzleti szervezet mérési és értékelési gyakorlatáról

Ebben a fejezetben előbb arról írok, hogy miért döntöttem a módszer alkalmazása mellett, majd arról, hogyan jellemezhető az a tanulmány, melyet elkészítettem. Ezt követően a munka módszertani kérdéseit taglalom. Az eset közreadása után a fejezetet – az előzőhöz hasonló – számvetés zárja.

13.1. A módszertan választásának rövid indoklása

A 11.3. alfejezet végén, a módszertani lépcsők ismertetésekor utaltam Yin (1989) klasszikus művére. Ebből kiderül, hogy a szerző szerint az esettanulmány abban az esetben célszerű eszköz, ha a „Hogyan?” és „Miért?” kérdések merülnek fel alapvetően jelenkori eseményekkel kapcsolatban. Ezzel képessé válhatunk a jelenségek folyamat-aspektusának, oksági viszonyainak jobb feltárására, az egyének szerepeinek mélyebb tisztázására – éppen azon elemekre való összpontosításra, amelyekkel a „Költségek a vezetés szolgáltatában” kérdőíves felmérés nem szolgálhatott.

A kutatási módszerrel immár nem valamennyi kutatási kérdésre keresem a választ, hanem csupán arra az egyre, amely így hangzott: „2a. „Ki a 'rendszeralkotó'? Milyen kontextuális tényezők játszanak lényeges szerepet a rendszer jelenlegi jellemzőinek kialakításában?”

A kérdőíves felmérésben a befolyásoló tényezők egy- és többváltozós elemzésével általános értéklístát és típusokat nyertem. A vizsgálattal arra jutottam, hogy mindkét, ott megfogalmazott hipotézist el kell vetnem. A tanulmány-írással az egyedi (és egyetlen) vizsgálatát tűzhettem ki, hogy belőle vonjak le következtetéseket az általánosra vonatkozóan. Alapvető kutatói hozzáállásom viszont maradt: pozitívista tanulmányt kívántam írni.

Yin a „döntés”, az „egyének”, a „szervezetek”, a „folyamatok”, a „programok”, a „kontextus”, az „intézmények” és az „események” kategóriákat nevezi az esettanulmány-meghatározások potenciális kulcsszavainak, majd a következő definícióval szolgál:

„Az esettanulmány olyan empirikus kutatás, amely egy jelenbeli jelenséget vizsgál annak valós kontextusában, különösképpen, ha a jelenség és kontextusa közötti határvonalak nem teljesen világosak... Az esettanulmány módszer olyan technikailag elkülönült szituációt elemez, melyben sokkal több változó szerepel, mint adatpont; mely a bizonyítékok több forrására épít, a trianguláció módszertana szerint egy irányba mutató adatokkal; s amelyben az adatgyűjtést és –elemzést az előzetesen megfogalmazott elméleti előfeltevések előnyösen irányítják” (Yin, 1989, 13.).

Eisenhardt (1989, 534.) az esettanulmányt olyan kutatási stratégiának tartja, amely „az egyedi kontextusban megjelenő, dinamikus jelen megértésére összpontosít”. *Stake* (1994, 237.) szerint „az eset koncepciója vita tárgya, a *tanulmány* kifejezés is homályos.” Mindenesetre „egy esettanulmány egyaránt jelenti az esetből való tanulás folyamatát és tanulásunk végeredményét is.”

13.2. A tanulmány jellemzése

Keating (1995) az esettanulmányok segítségével végzett vezetői számviteli kutatások csoportosítására, elméleti hozzájárulásuk szerinti rendszerezésére vállalkozik. A szerző az esettanulmányokat három típusba sorolja:

- **Elméletalkotó tanulmányok**

Ezek új jelenségek leírására vagy létező elméleti problémák új megoldási lehetőségeinek kidolgozására hivatottak. A tanulmányok mögött nem áll jól definiált elmélet, nyitottak, kísérletezőek.

- **Elmélet-finomító tanulmányok**

Ezen elemzések határozott elméleti kiindulóponttal bírnak, a kutatás tárgya jól definiált. Illusztrálnak, alternatív utakon írnak le jelenségeket, vagy egy modellt specifikálnak, operacionalizálnak. A tanulmányok az elméletet a gyakorlatba helyezik, s azt vizsgálják, vajon a modellek megfelelően tükrözik-e a jelenség heterogén és komplex jellegét.

- **Elmélet-megdöntő (ellenpontoszó) tanulmányok**

E kritikai kutatások már jól specifikált elméletek elvetését célozzák, negatív, ellenük szóló tényeket gyűjtve a valóságból.

Stake (1994, 237.) elvi szinten szintén három típusról ír (az értelmezéshez felhasználtam *Radácsi*, 2000 munkáját):

- **Lényegi, önértékű (intrinsic) esettanulmány**

Az eset azért születik, mert a kutató jobban meg szeretne érteni egy egyedi esetet. A tanulmány tehát elsősorban nem más eseteket reprezentál, nem az egyedi jellemvonást vagy problémát illusztrálja, nem elméletet épít; az eset önmagáért érdekes.

- Instrumentális (instrumental) esettanulmány

A kutató itt azért vizsgál egy egyedi esetet, hogy mélyebben tekinthessen egy megközelítésbe, vagy hogy finomítson egy elméletet. Az eset maga másodlagos jelentőségű, támogató szereppel bír, megkönnyítve valamely dolog megértését.

- Együttes (collective) esettanulmány

Az egyedi eset iránt itt alacsonyabb az érdeklődés, több (hasonló vagy különböző) instrumentális eset együttesét vizsgálják.

Yin (1989, 38-51.) az esettanulmányok segítségével kivitelezett kutatásokat négy típusba sorolja. Úgy véli, *egy esetet* kell vizsgálni akkor, ha az egy jól megfogalmazott elmélet tesztelésének kritikus esetét jelenti, ha szélsőséges vagy kivételes esetről van szó, vagy ha a kutató olyan jelenséget vizsgál, ami korábban nem volt része a tudományos kutatásnak. A szerző úgy gondolja, ezzel szemben *több eset* lehet indokolt akkor, ha azok hasonló eredményre vezetnek, vagy bár különböző eredményre vezetnek, ám az eltérést meg tudjuk magyarázni. A *holisztikus* esettanulmányoknál a jelenség/szervezet egésze képezi az elemzés tárgyát, beágyazott esettanulmányok esetében a kutató az egészen belüli részelemeket is vizsgálja.

Jelen kutatásban egyetlen vállalati tanulmányt készítettem. Úgy vélem, egy instrumentális esetről van szó, mely jól szolgálja korábban megfogalmazott elméleti tételek, illetve a kérdőíves kutatásban megfogalmazott állítások tesztelését. A tanulmány inkább beágyazott, mint holisztikus. A vizsgálat tárgya a vállalati mérő és értékelő rendszert befolyásoló tényezők köre.

A tanulmány tárgyául szolgáló szervezet kiválasztásakor számomra lényeges szempontként jelent meg egyfelől az elméleti indíttatás és a megerősítés szándéka; a kutatási kérdésekre egy másik módszertan segítségével is választ akartam találni. Másfelől intenzív, informatív esetet kívántam írni, mely sokszínűen jeleníti meg a vizsgált jelenséget. Lényeges kritérium volt, hogy a szervezet mérete ne legyen nagy, hogy alapítása a rendszerváltás előttre nyúljon vissza, hogy ipari vagy szolgáltató cég legyen, s hogy a jelenlegi rendszeren és kontextusán kívül vizsgálható legyen mindkettő előzménye. Nem tagadható az sem, hogy a kiválasztásban fontos szempont volt a korábbi (ottani) munkatapasztalat és a személyes ismeretség (a szempontokhoz lásd Miles/Huberman, 1994, 28.).

13.3. A tanulmányírás módszertani kérdései

A megfogalmazott kutatási kérdésen a fentiek értelmében nem változtattam. A 11.5. alfejezetben felállított hipotézisek közül a H2a_1 és H2a_4 állítások, pontosabban az erre a „Költségek a vezetés szolgálatában” kutatás által adott válaszok kerülhettek górcső alá. A munka során és az eredmények értelmezésekor a fő kritériumot tehát az képezte, hogy tudok-e egyértelmű állításokat megfogalmazni a befolyásoló tényezők szerepére vonatkozóan. Nem a hipotéziseket tesztelendő készítettem tanulmányt, hanem a rendszer és a befolyásoló tényezők kapcsolatának jobb megértése, a kérdőíves felmérés által szerzett ismeretek gazdagítása és mélyítése céljából. Mindez ugyanakkor lehetőséget adott a két egyszerű állítás újbóli megítélésére is.

Az esettanulmány írásának hasznos segédeszköze volt az *esettanulmány protokoll*. Ennek részei Yin (1989, 64-65.) szerint a következők:

- A projekt áttekintése (célok, kilátások, a vizsgált témával összefüggő tanulmányok, olvasmányok)
- Terepmunka (engedélyek, bejutás, információforrások, emlékeztetők)
- Kérdések (a kutató által a vizsgálat során szem előtt tartandó kérdések, az adatok speciális elrendezését biztosító táblázatok, az információk potenciális forrásai)
- A jelentés „számárvezetője” (vázlat, a történet elbeszélésének formája, bibliográfia)

A tanulmányíráshoz kötődő céljaimat a kérdőíves felmérés megindításával egy időben fogalmaztam meg konkrétan. Az előkészületeket a disszertáció részét képező irodalomfeldolgozás, illetve a témában megjelent néhány korábbi esettanulmány áttekintése jelentette. A vállalat kiválasztását, majd a kapcsolatfelvételt követően a szervezet első számú vezetőjétől engedélyt kértem és kaptam a vizsgálat lefolytatására.

A tanulmány megírásához a következő forrásokból gyűjtöttem adataimat:

- Vállalati dokumentumok

Első szintű (Minőségirányítási kézikönyv, Szervezeti és Működési Szabályzat), második szintű (Vezérigazgatói előírások, Vezérigazgatói utasítások) és harmadik szintű (üzemviteli leírások, segédletek) vállalati szabályzatokat, külső tanácsadási és belső fejlesztési projektek munka- és véganyagait, valamint a vállalat múltjáról szóló kiadványokat tekintettem át és elemeztem
- Saját múltbéli feljegyzések

Az esettanulmány-írás előtt három esztendővel négy hónapon át tanácsadóként dolgoztam a szervezetnél. Az akkori jegyzeteim (töprengések, interjúvázlatok, tervezetek) hallatlanul érdekes és hasznos alapanyagként szolgáltak.

- Interjúk

2002. márciusában és áprilisában tíz emberrel tizenhárom interjút készítettem.

- Kérdőíves vizsgálat

A közép- és felsővezetők ugyanazon alapkérdésekre adott válaszainak, véleményének megismerésére (az interjúk lefolytatása után, májusban) egyszerű kérdőíves vizsgálatot végeztem.

- Közvetlen megfigyelés

Az interjúk előtt és után, a dokumentumelemzés vagy a várakozás közben igen sokszor nyílt lehetőségem a szervezeti szereplők viselkedésének, az eszközök működésének, a tárgyi környezet elemeinek megfigyelésére.

A *saját múltbéli feljegyzéseket* aszerint válogattam szét, hogy a tanulmányírás mely szintjéhez kapcsolódnak. A meglévő információk egy része a változó külső kontextus jellemzéséhez, egy másik része a szervezeti változásokhoz, illetve a rendszer tulajdonságaihoz és elemeihez, valamint érintettjeinek véleményéhez kötődött.

Az *interjúk* sorát azzal a személlyel kezdtem meg, akivel tanácsadóként annak idején közvetlen munkatársként dolgoztam együtt. Egyedül vele egyébként négyszer is találkoztam. Első körben az ő ajánlására és közvetítő segítségével kerestem fel a szervezet vezetőit, majd már ez utóbbiak ajánlották másikat, vagy a beszélgetésekben elhangzó információk alapján én magam kezdeményeztem a találkozást. Az interjúk 50-120 percesek voltak, s egy kivétellel a vállalatnál folytak (e kivételes az egyetemi irodámban zajlott). Valamennyi interjúalany nagyon készséges, segítőkész és észlelésem szerint őszinte volt. Előttük egyetemi kutatóként jelentem meg; tanácsadói múltamra mindössze ketten emlékeztek: az a munkatárs, akivel annak idején közvetlenül együttműködtem, illetve az azóta nyugdíjba vonult Számviteli és Pénzügyi Osztályvezető asszony (a vezetők egy része persze 1999 után érkezett a szervezethez, így korábbról nem is ismerhettek).

Az interjúk vázlata a következő volt:

- A kutatás témájának, az adott beszélgetés előzményeinek és céljának felvázolása; a rendelkezésre állás idejének tisztázása
- A beszélgetőpartner jelenlegi munkakörének és szervezeti múltjának (az ide vezető útnak) azonosítása
- Alapkérdések: Hogyan látja a vállalat piaci helyzetét most és tendenciájában? Hogyan ítéli meg saját szakterületének perspektíváit? Milyen szerepet töltött és tölt be a tulajdonos a szervezet életében? Milyen szerepet töltött és tölt be a vezérigazgató a szervezet életében? Mi a véleménye a jelenlegi szervezeti struktúráról? Melyek a vállalat stratégiailag kritikus erőforrásai? Hogyan

gazdálkodik vele a szervezet? Hogyan jellemezné a számviteli terület vezetői döntéstámogatáshoz való hozzájárulását most és tendenciájában? Mennyire elégedett a költségek számításával és elemzésével a szervezetenél? (A funkcionális vezetőknél az alapkérdések egyéb, specifikus kérdésekkel egészültek ki; a Számítástechnikai osztály vezetőjénél például a felhasznált informatikai alkalmazások története, jellemzése stb.)

Az interjúk során papírra, kézírással jegyzeteltem. A beszélgetés után jegyzeteimet szükség szerint (az érthetőség javításának, az esetlegesen elmaradt részletek pótlásának érdekében) rögtön kiegészítettem, majd szövegkiemelővel azonosítottam a fontosnak látszó elemeket, kategóriákat.

A *kérdőíves lekérdezés* előtt vállalati kollégámmal közösen áttekintettük és célszerűen javítottuk a kérdőívet, melynek kitöltését ő gondozta. A tizenöt szétosztott ívből tizenhárom érkezett vissza. A válaszokat egyfelől tartalomelemzésnek vetettem alá, másfelől a számszaki ítéleteket tartalmazó zárt kérdéseknél statisztikai alapmutatókat (átlag, szórás) számoltam.

A tanulmány megjelenítési formájával („esettanulmány-jelentés”) kapcsolatosan a szakirodalomban nem létezik egységes ajánlás. Tanulmányom szerkezete a Yin (1989, 136.) által említett típusok közül leginkább a kronologikus struktúrához áll közel. A kibontás során a „történet-mesélős” stílust választottam, s a következő vázlatot követtem:

- A cég rövid története
- Tulajdonviszonyok
- Szervezeti struktúra
- Gazdasági informatika
- Balanced scorecard
- A gazdasági ügyvitel vezetése
- Az operatív controlling
- Az erőforrás-felhasználás számviteli leképezésének és elemzésének jellemzői

Az értékelést nem a tanulmány részeként, hanem az azt követő számvetésben szerepeltettem.

A szövegben szereplő személyek nevét nem változtattam meg; munkakörük és a tőlük származó idézetek is valósak.

13.4. „Ember tervez,...” – Az ETV-Erőterv Rt. esete

Ha a belváros felől közelítünk, célszerű módon a kettős villamossal utazunk; a Boráros téren leszállva keresztben átsietünk az aluljárón, felmegyünk a másik oldalra, s ott is állunk már az Angyal utca elején. A szemközti sarkon magas épület, nagy üveg-fém fal, alul önműködő ajtó. A bejárat felett, az „atommagos logon” öles betűkkel olvasható: „ETV-Erőterv”. Ez az, megérkeztünk.

Félszáz esztendő

„Azért jó esettanulmánynak a szervezet, mert ötven éves fennállása során majd’ mindenén átment, amin magyar gazdasági szereplő átmehetett.”

Katona Zoltán, az ETV-Erőterv Rt. gazdasági igazgatója

A tervgazdálkodás keretében érvényesülő logikának megfelelően, a népgazdasági tervek megvalósítására Magyarországon 1950 körül nagy, szakosított tervezőintézményeket hoztak létre. Ezekben gyűjtötték össze az adott szakterületet legjobban ismerő specialistákat. Így alakult meg 1950. február 1-jével az Erőmű Tervező Iroda, rövidítve Erőterv – az ötéves tervek nagy erőmű-létesítményeinek és alaphálózati villamos alállomásainak tervezésére. A távvezetékek és elosztóhálózatok tervezését egy másik intézet, az 1951-ben létrehozott Hálózattervező Iroda (a Háterv) kapta feladatául. Az alaptervékenységeiben szervesen összekapcsolódó két szervezet 1964. január 1-jével egyesült: az Erőterv név ettől kezdve az Erőmű- és Hálózattervező Vállalatot takarta.

A második világháborúban Magyarország erőművei jelentős mértékben károsodtak, a villamos hálózat pedig gyakorlatilag megsemmisült. A háborús károk alapszintű rendbetétele után az 1950-es években az Erőterv feladata új létesítmények tervezése lett. Az ennek szellemében megvalósuló tevékenységet többek között az Inotai Erőmű, a Dunai Vasmű hőerőműve, a Borsodi Hőerőmű, a Tiszapalkonyai Erőmű, a Pécsi I-II. Hőerőmű, az Oroszlányi Hőerőmű jellemezte. A vállalat nevéhez kapcsolódik a 120kV-os országos villamos alaphálózat megtervezése is. A munkákhoz szükséges speciális tudásbázis létrehozása érdekében, a Műszaki Egyetemen beinduló felsőfokú képzés megindulása előtt, a vállalat „Erőmű Mérnökképző Tanfolyamot” hozott létre. „Megszerveztük tehát az úgynevezett 'erőművi mérnöktanfolyamot', amelybe felvettünk 35-40 fiatal diplomást és utolsó évfolyamos hallgatót, aki hajlandó volt ebbe a jövőt mutató iparágba bedolgozni magát... Belőlük alakult ki az Erőterv kimagasló szaktudású és kötelességtudású gárdája” – írja Lévai András, a cég

egykori alapító tagja. Az erőművek és hálózatok technológiai tervezése mellett ezek a szakemberek nagy energiát fektettek a rendszerek gazdaságossági elemzésébe is. Az Erőterv által kialakított – a befektetett tőke kamatait is figyelembe vevő – számítási módszertan iparági standard lett.

A vállalatnak egyébként már a kezdetektől volt versenytársa: az Erőterven kívül ötven esztendeje létezik az Energiagazdálkodási Intézet (EGI) is. Az Erőterv és az EGI profilját nem választották szét élesen; a gyakorlatban úgy alakult, hogy az előbbi az országos, az utóbbi a kisebb (városi, ipari) erőművek tervezésével foglalkozott. Az Erőtervvel negyven éven át egy épületben működő ERBE pedig az erőművek beruházója, kivitelezője lett.

A *hatvanas* évekbe a vállalat már igen sok tapasztalattal a háta mögött, sok esetben világszínvonalú megoldásokkal büszkélkedve lépett. Az évtized legnagyobb munkáját a Dunamenti Hőerőmű tervezése jelentette. Ezzel a lépéssel a cég a magyar villamosenergia-ellátás mai bázisát jelentő nagy (blokk)erőművek első elemének megalkotásához járult hozzá. Szintén ebben az évtizedben valósult meg a Bánhidai Erőmű bővítése, majd a Mátrai Erőmű. A távvezetékek és elosztóhálózatok terén az előrelépést a 400 kV-os alaphálózat kiépítésének megkezdése hozta.

Az első két évtized folyamatos erőmű-megvalósítási és alaphálózat-tervezési munkái után a *hetvenes* években némileg megváltozott a helyzet. A '73-as olajválság az energetikusokkal és a gazdasági vezetőkkel újraértékelte erőmű-fejlesztési stratégiáikat: az olajtüzelésű erőművek létesítését törölték a tervekől. Az Erőterv számára meghatározó feladatként egyrészt a Paksi Atomerőmű megtervezésében és kivitelezésében való meghatározó szerepvállalás, másrészt a napi fogyasztói csúcsok ellátására létrehozott, az atomerőművet kiegészítő gázturbinás csúcserőművek (pl. egy a Kelenföldi Erőmű területén) megtervezése adódott. A hálózattervezés terén a fejlesztési munkát – a 400 kV-os feszültség szint elégtelensége okán – a 750kV-os távvezeték megtervezése jelentette. Ily módon az Erőterv tervei alapján létesült Magyarország teljes nagyfeszültségű alaphálózata.

A *nyolcvanas* évek a nagy megbízások szempontjából már nem ilyen szépek. Egyfelől ekkorra megépültek a hazai szükségletek kielégítését szolgáló erőművek, működött a távvezeték alaphálózat. Másfelől az olajválság jelentősen meghatározta a villamosenergia-igény alakulását. A folyamatos igény-növekedés a nyolcvanas évek második felére megállt, majd csökkenni kezdett, hogy a rendszerváltás éveiben már meredeken zuhanjon lefelé, s majd csak 1993-tól növekedjen

ismét. Az igénybővülésre alapozó stratégia részeként elgondolt erőműépítések, illetve –bővítések terveit ennek megfelelően elvetették.

A gazdasági rendszerváltás a *kilencvenes években* alapvető változásokat hozott az iparágban, így az Erőterv életében is. A vállalatot ötvenkét évvel ezelőtt a hazai villamosenergia-rendszer kiépítésének támogatására hozta létre az állam, majd a szervezet évtizedeken keresztül állami felügyelettel, központi pénzforrások adta lehetőségekkel végezte munkáját. Az Erőterv úgynevezett „A” kategóriás állami vállalat volt, ami a közvetlen minisztériumi kapcsolatot és koordinációt jelentette. A mérnöki szervezet hagyományosan rendszer- és létesítménytervezési szolgáltatásokat nyújtott az ipart fejlesztő állam, illetve a villamos társaságok számára. Küldetése azonban több volt a kivitelező szerepénél: előkészítő, tárgyalási és gyakran döntési jogkörrel ott állt az energetikai fejlesztések fő csapásirányainak kijelölésénél. A működés kiszámítható, tervezhető volt: egyrészt ismerték a potenciális megrendelők pénzügyi kereteit, fejlesztési elképzeléseit, illetve ezzel szemben saját kapacitásaikat, mely lehetőséget adott a gyors megállapodásra és a szükséges erőforrás biztos rendelkezésre állására. A tervezési munkákat kiegészítették a szakági minisztérium – sokszor magából az Erőtervből induló – kutatás-fejlesztési feladatai, amelyek az elméleti továbblépést tették lehetővé a munkatársak számára.

A rendszerváltás után e helyzetnek gyakorlatilag valamennyi tényezője módosult. Az állam nem adott már munkát, azért számos hazai és külföldi szervezettel szemben kellett és kell megküzdeni. A működés komplexebbé és differenciáltabbá vált. A verseny bizonyos működési dimenziókban jelentősen megerősödött. Az áramszolgáltatók részvénytársasággá alakulása után például az új tulajdonosok és a menedzsment a hatékonyságnövelés érdekében jellemzően kitelepítette a szervezetből az összes mérnöki szolgáltatást, az üzemeltetési és karbantartási feladatokat. A konkurencia hamar megjelent: a kis beruházásigény (kiművelt ember + iroda) igen gyorsan pár fős gazdasági társaságokat eredményezett, melyek egy-egy részfeladatra szerződtek. Az árverseny felerősödött. Másrészt a tervezési piac egyre inkább beszűkült: az új erőmű beruházások (egyelőre) megszűntek, a nagy piaci szereplők a 2003-as liberalizációra várnak. A külföldi nagy beruházók (pl. Siemens) ugyanakkor már korábban is maguk hozták tervezési know-how-jukat, technológiájukat, az Erőtervet ilyenkor legtöbbször csak igen apró feladatokkal bízták meg.

A cég munkáiban fontos módosulás, hogy a „mérnökszolgálati tevékenység” tartalma a versenyben megváltozott: ma már jellemzően magában foglalja a projektirányítást, a helyszíni tevékenység

koordinációját, a berendezések beszerzését, nem egyszer a létesítési projekt előkészítését, megvalósíthatósági vizsgálatát, engedélyezésre előkészítését, sőt, a pénzforrások előteremtésében való közreműködést, esetleg az üzemeltetésben és a karbantartásban való közreműködést is. A „tervezést” tehát sok esetben a „kulcsrakész mérnöki vállalkozás” váltotta fel, mely mindenképpen tökeigényesebb, kockázatosabb munkavégzést jelent, a mérnöki szaktudás mellett pedig kereskedői vénát is megkövetel. A kulcsrakész vállalkozások piacán a versenyhelyzet éles: itt vannak a villamosenergia-társaságok korábban saját befektetésekkel foglalkozó beruházó vállalkozásai, az olaj- és gázipar hasonló tevékenységű társaságai, s a korábban csak tanácsadással és tervezéssel foglalkozó többi cég is.

S végül nem mellékes: azzal párhuzamosan, hogy a villamosenergia-ipar elvesztette húzóágazat szerepét, egyre határozottabban érezhető a társadalmi igény a fenntartható fejlődést támogató energia-gazdálkodásra, a felelős gondolkodásra, a környezetvédelemre.

Nyelvrokonság és tulajdonlás

„A jelenlegi és jövőbeli magyar generációk szempontjából csak azt kérem a finn tulajdonosoktól, hogy a biztonságosabb életvitel érdekében, lehetőség szerint foglalkoztassák az Erőterv szakmai gárdáját, tudásuk és munkakedvük jobb kihasználása érdekében.”
Lévai András, az ETV-Erőterv Rt. alapító tagja, a cég 50 éves fennállására rendezett ünnepségén

Az Erőterv 1991. december 31-ével állami tulajdonú részvénytársasággá alakult át, ETV-Erőterv Rt. néven. Tulajdonosi szerkezetében változás a cég 1995. végi privatizációjáig ugyan nem történt, mégis, a tulajdonlás kérdése e négy évben szinte végig komoly fejtörést okozott a vég vezetőinek. A kilencvenes évek elején, a hazai energetikai ipar privatizációjának beindulásával gyorsan felvetődött ugyanis, hogy e folyamatban a vállalat is sorra kerülhet. Szluha Dénes, az akkori vezérigazgató eltökélt volt a tekintetben, hogy a cég „szürkeállományát” mindenképpen meg kell őrizni, egyben kell tartani. Kezdetben az állami tulajdon fennmaradásáért küzdött, majd az értékesítés nyilvánvalóvá válásakor azért, hogy a vállalat független, a nagy külföldi gyártó cégektől „megmenekülő” tervező intézmény maradjon. Mindezek alapján megfelelő tulajdonosnak egy ír és egy finn állami vállalat mutatkozott. Még a tárgyalások megindulása előtt az Erőterv felsővezetése kísérletet tett a vezetői kivásárlásra is; hitel és állami akarat híján azonban ez a lépés végül megghiúsult. Az írek és a finnek közül aztán ez utóbbiak mozdultak gyorsabban, s 1995. decemberére a szerződés aláírásra készen

állt. Eszerint az Imatran Voima (IVO) International Ltd. 75 %, a Fővárosi és az V. kerületi Önkormányzat kb. 10 %, a létrehozott MRP szervezet kb. 10 %, a menedzsment pedig egy vagyonkezelő Kft-vel a fennmaradó hányadban szerzett tulajdonrészt az Erőterv Rt-ben.

Az IVO és az Erőterv kapcsolatának kezdeteit a vállalatnál szívesen vezetik vissza 1967-re, amikor is egy fiatal magyar tervezőmérnök a finn cégnél töltött egy esztendő, majd hazatérve sokat tett azért, hogy az Erőterv egyre inkább a külföldi partner felé forduljon. 1974. őszén a két cég már műszaki együttműködési megállapodást írt alá egymással, melynek keretében tíz éven át számos esetben dolgoztak együtt. A nyolcvanas évek közepén a korábbi szoros kapcsolat meglazult. Újabb közeledést a kilencvenes évek eleje hozott azzal, hogy az európai piacvezető pozícióra áhítozó IVO nemzetközi konszern számára Magyarország jó piacnak és a Kelet-Európa felé történő nyitás lehetőségének tűnt. E szándék eredményezte például azt, hogy 1994. tavaszán a Debreceni Erőművel kapcsolatos tanulmányok elkészítése kapcsán a felek között együttműködési szerződés született. Az energetikai ipar privatizációjakor, az Erőterv tulajdonjogának áruba bocsátásakor az IVO – a sokéves múltra alapozva és a helyzet megítélésének következtében – versenybe szállt a magyar cégért, s „nyert is”.

Bár úgy tűnhet, hogy ezzel – adott körülmények között – a szervezet sorsa megnyugtató módon rendeződött, a mostani vezetők egy része a privatizációra nem gondol vissza jó szívvel. Szívós Károly minőségirányítási vezető például, aki Szluha Dénes előtt volt az Erőterv vezérigazgatója, úgy véli, az összes hazai erőmű és a hálózat dokumentációjával nem szabadott volna eladni a vállalatot. Szívós úr egyáltalán nem biztos benne, hogy a finnek végül jobb tulajdonosok lettek, mint az állam vagy a vezetés lett volna. Istenes Gábor vezérigazgató-helyettes, a „Vállalkozások Üzleti Terület” vezetője a beszélgetéskor a tulajdonosban nem a harminc éve az Erőterv mellett álló megbecsült partnert, hanem a pillanatnyilag világszintű terjeszkedésben gondolkodó, jelentős szabad tőkével rendelkező, rideg befektetőt látta. „Hát, nem egy sikertörténet” – jellemzi az együttműködést. Adamikné Kovács Katalin, a már nyugdíjazott főkönyvelő a kizsákmányolót látja a tulajdonosban, bár megjegyzi, hogy „azért voltak köztük rendes emberek is.”

A '90-es évek közepén az anyavállalat offenzív stratégiával piacokat igyekezett hódítani. A hálózati tevékenység levált az alaplátványból, melyet értékesített, a rendelkezésre álló tőkét azonban saját hazájában a szükséges módon befektetni nem tudta. Így többek között Oroszországban, Angliában, Kínában, Dél-Ázsiában és Kelet-Európában vásárolt meg cégeket; Magyarországon az Erőterven

kívül – japán befektetőkkel közösen – a Budapesti Erőművet és egy erőmű-karbantartó vállalatot is. Hamar kiderült azonban: az üzlet nem megy úgy, ahogy kellene. A japán befektetőkkel nehézkes volt az együttműködés, a piacra való valódi kijutás – hálózat híján – nem valósult meg, a megtérülés akadozott. A kilencvenes évek végén az ázsiai gazdaságok dekonjunkturája, az angliai befektetésekkel kapcsolatban is felmerülő kérdőjelek immár megkérdőjelezték a stratégia helyénvalóságát. Ez idő tájt olvadt be a finn tulajdonos cégbe a nemzeti olajtársaság; az összeolvadás jelentős konfliktusokkal, s rövid távon a cég részvényei árfolyamának jelentős esésével járt. Az ezredfordulóra így új stratégiai tervek készültek, melyek középpontjában immár a befektetések értékesítése, illetve a Skandináviába való visszahúzódnak szerepelt.

A tulajdonos és az Erőterv munkakapcsolata a fenti eseményekhez is szorosan igazodva érdekesen alakult. A cég magánosítása abba a típusba sorolható, amikor egy nagy múltú magyar céget felvásárol a külföldi szakmai tulajdonos. Az 1995-ös privatizáció után e szakmai tulajdonos nem avatkozott bele érdemileg a cég belső működésébe. Az operatív helyett sokkal inkább pénzügyi-stratégiai konzernirányítást gyakorolt, mellyel egy sajátos együttélés, partneri viszony jött létre. A kontroll kulcselemeiként egy a cég elszámolási rendszerétől eltérő struktúrájú és tartalmú havi jelentést, illetve azt a fejlesztési igazgatói munkakört említhetjük, amelybe Mauri Varist, a finn szakembert ültették. Számos vezető véli úgy, hogy az akkori lazább tulajdonosi felügyelet egyrészt az anyavállalat magas forrásellátottságával és nyereségességével, másrészt az állami vállalati létformával volt magyarázható. Katona Zoltán, az Erőterv jelenlegi gazdasági vezetője szerint az anyacég pénzügyi kultúrája nem volt túl magas szintű, s ez is jelentős oka lehetett annak, hogy nem integrálták a vállalatot. „Létezett egy felület, egy platform, amin kommunikáltak, de ez nem hatotta át az egész Erőtervet, nem vált minden munkatárs számára részleteiben és mélységeiben ismertté; az érintkezésnek ez a szintje tehát nem gyakorolt érdemi befolyást az alapfolyamatokra. Bár magát a kommunikációt konfliktusként élték meg a munkatársak; az egész olyan volt, mintha a KSH-nak jelentettünk volna.” – mesél a kapcsolat első szakaszáról. Istenes úr sajnálja, hogy a projektszintű szakmai kapcsolatok száma és ereje nem mutatott magas együttműködési készséget, a finnek inkább saját embereiknek adtak munkát. Félreértések, féltékenység és kínlás jellemezték szerinte a kapcsolatot. Ferenczi Gábor, a „Nukleáris Üzleti Terület” vezetője viszont elégedetten folyamatos és jó szakmai együttműködésről számolt be.

Ami tény: az évezred utolsó éveire a privatizált, immár FORTUM név alatt futó tulajdonos gazdaságilag nehezebb helyzetbe került. A 2001-es évben elnökváltás történt, új – svéd –

menedzsment került a vállalatcsoport élére, mely Skandináviára és az energetikára összpontosító stratégiát, a magyarországi befektetésekkel szemben pedig megváltozott viszonyt hozott. (Időközben az Erőterv tulajdonosi szerkezete is némileg módosult: a munkavállalói részvények túlnyomó részét, valamint a felsővezetők tulajdoni hányadát a finn tulajdonos kivásárolta; ezzel az utolsó évekre magasan 80 % feletti részarányt szerezve.) Az új szemlélet a Katona Zoltán szerint „klasszikusnak” tekinthető tulajdonosi hozzáállást testesítette meg, azaz nem elégedtek meg a felszínes beszámolóval, hanem érdemi, operatív kontrollt kívántak gyakorolni tulajdonuk felett. A fokozott felügyelet mintegy két esztendőn át tartott. Várható volt ugyanakkor, hogy az új stratégia szerinti piaci visszahúzódnak előbb-utóbb markáns jelei is megmutatkoznak. Így is lett: előbb értékesítették a Budapesti Erőműben lévő tulajdonukat, majd tárgyalások indultak a karbantartó cégben lévő részesedés eladásáról.

2002. áprilisában pedig megkezdődött az ETV-Erőterv Rt. eladási folyamata is.

Szervezeti struktúra a kilencvenes évek második felében

*„Nem lehet vége, mindig gondolkodni kell.”
Dénes József, a Műszaki Terület vezetője*

A fentiekben jelzett kontextusbeli változások a tulajdonosi szerkezet módosulásával jelentős befolyásoló tényezői voltak annak, hogy a kilencvenes évek elejétől máig az Erőterv szervezete sokszor esett át meghatározó változáson.

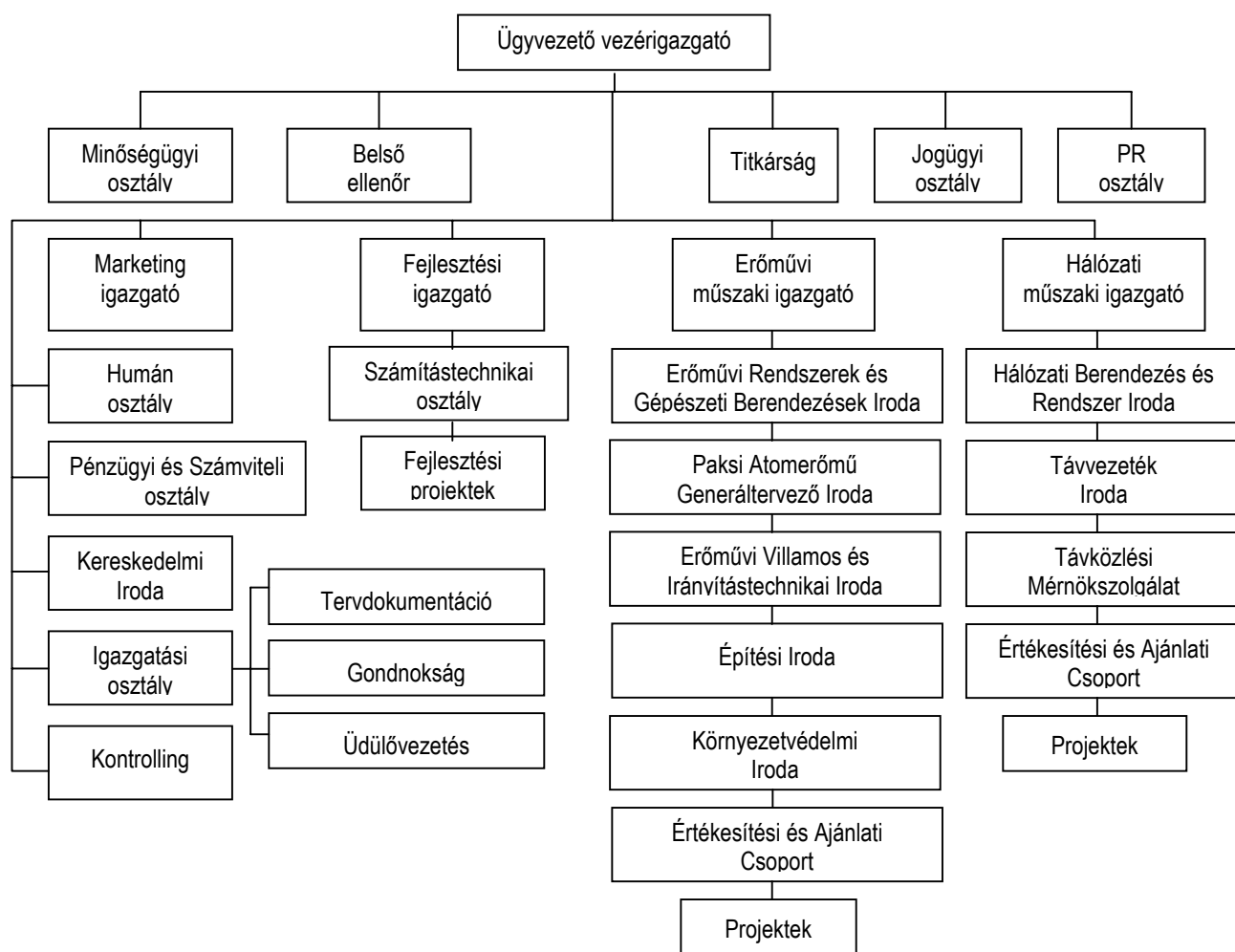
Az Erőtervben az alaptevékenység tárgyi elven mindig is két termék-piac kombinációra: az erőműves és a hálózatos részre bomlott. Az erőműveknél a sokrétű tervezés, a létesítés, az üzemeltetési támogatás kapott szerepet, a hálózatnál a nagy hálózatok és a lecsatlakozások tervezése, módosítása, építtetése, karbantartása. Az erőműveseknél a munkatársak egyrészt a létesítés szakaszai/tématerületei szerint specializálódtak (gépészek, villamosmérnökök, erősáramú és gyengeáramú szakértők stb.), másrészt külön egységet képeztek a Paksi Atomerőmű generáltervezői, illetve a környezetvédelemmel foglalkozók. A hálózatosoknál kezdetektől fogva tisztább volt a kép: a hálózati berendezésekkel és rendszerekkel foglalkozók mellett a távvezetékesek dolgoztak. A két szakterület élén kezdetektől fogva erőművi igazgató és hálózati igazgató állt, akiknek munkáját azonos vezetési szinten egy gazdasági igazgató egészítette ki.

Az Erőterv Rt. privatizációját követően az új tulajdonos néhány ponton változást kezdeményezett a szervezeti felépítést illetően. Az első ábra szerinti szervezet a finn anyavállalat megjelenése után, 1996-ban jött létre, és a következő főbb jellemzőkkel bírt:

- Az *Erőművi Rendszerek és Gépészeti Berendezések Iroda* a hagyományos erőművekhez gazdaságossági, megvalósíthatósági elemzéseket, tanulmányokat, üzleti tervek készített, műszaki számításokat végzett, kimunkálta az erőművek illesztését az energiarendszerbe, megtervezte az erőművek gépészeti alrendszereit és berendezéseit, kivitelezési projekteket vezetett. Az *Erőművi Villamos és Irányítástechnikai Iroda* az erőművek erősáramú villamos alrendszereit és berendezéseit, a folyamatok irányítástechnikai, valamint vezérlő hibajelző és védelmi rendszereit tervezte. Az *Építési Iroda* a cég profiljába tartozó létesítményekhez építési, szerkezettervezési, építészeti és épületgépészeti tevékenységet végzett. A *Paksi Generáltervező Iroda* feladata az atomerőmű fejlesztési projektjeinek nukleáris, gépészeti, villamos és irányítástechnikai, illetve építési szervezése és irányítása, valamint az ezzel kapcsolatos adatszolgáltatás volt. A *Környezetvédelmi Iroda* környezeti hatástanulmányokat, vizsgálatokat végzett, valamint környezetvédelmi célokat szolgáló beruházásokat tervezett. A hálózati oldalon a *Hálózati Berendezés és Rendszer Iroda* transzformátor állomások megvalósítási vizsgálatait, telepítési engedélyeit, villamos hálózatok rendszertervezését, hálózatszámításait végezte el. A *Távvezeték Iroda* a villamos távvezetékek és kábelek megvalósíthatósági tanulmányait, környezetbe illesztését kivitelezte, oszlopokat tervezett, geodéziai felméréseket, közép- és kisméretű típusterveket készített. A *Távközlési Mérnökszolgálat* a villamosenergia rendszereken belüli távközlés tervezésével és mérnökszolgálatával foglalkozott.
- A „termelő” egységek munkavégző és vállalkozói (munkaszerző) tevékenységet folytattak, egymástól eltérő megosztásban. Míg az erőműves területen az építés és a környezetvédelem alapvetően a többi iroda által megszerzett üzletekben működött közre, addig az Erőművi Rendszerek és Gépészeti Berendezések Iroda, a Paksi Atomerőmű Generáltervező Iroda és az Erőművi Villamos és Irányítástechnikai Iroda vállalkozói tevékenysége mellett a projektek teljesítésében is aktívan részt vett. Az utóbbi módon működött a hálózati terület is.
- Az Erőtervben létrehozták a marketing funkciót. Betöltője Dénes József lett, aki az Országos Villamos Távvezeték Rt-től jött át a céghez. Fő feladataként a teljes értékesítési és marketing folyamat professzionális megszervezését, a stratégiaalkotás vezetését, üzletek szerzését, a

vevőkapcsolatok ápolását és az arculattervezést határozták meg. Mindemellett Dénes úr a FORTUM Hungarian Country Managereként az anyavállalattal való kapcsolattartás és együttműködésnek is kulcsszereplője lett.

- A tulajdonos közvetlen képviselőjeként Mauri Varis fejlesztési igazgató kezdte meg a munkát. Nagyjából ezzel egy időben elhagyta a szervezetet a korábbi gazdasági igazgató, s munkaköre meg is szűnt. A gazdasági ügyvitelt a nagyobb szervezeti befolyást kapó Számviteli és Pénzügyi Osztály, illetve a Kereskedelmi Iroda tevékenységei fedték le. (Az ábrán hivatalosan jelzett „Kontrolling” 1996-ban még nem működött.)



- A projektek miatt a szervezetben már korábban egy érdekes „duális struktúra” alakult ki: a vezérigazgató egy-egy kiemelt feladat lebonyolítására létesítési főmérnökségeket („Lét-főmérnökségek”) hozhatott létre. Egy Lét-főmérnökség egy – titkár-nővel dolgozó – lét-főmérnököt

(projektvezetőt) jelentett, aki felelős vezetője lett egy nagy projektnek; a szervezeti egységekből igénybe vette és beszervezte a munkatársakat, kialakította és irányította az ideiglenes projektszervezetet: „megvette” a munkaidőt belülről és kifelé ő adta el azt.

- Az üzletágakon belül „Értékesítési és ajánlati csoportokat” hoztak létre, alapvetően finn kezdeményezésre. Ezzel a lépéssel a szervezet vállalkozási tevékenységének erősítése, az ajánlatírási-pályázati munka támogatása volt a cél. Az elnevezés ellenére szerepük e téren nem vált meghatározóvá; részt vettek az ár kalkulációk készítésében, megírták és postázták az ajánlatokat, de nem önállóan munkálkodtak: lényegében támogatták az irodákról induló kezdeményezéseket.

A szervezet ebben a formában 1999. derekáig működött, majd ismételten átalakult. A beszélgetésekben a módosulás lényeges befolyásoló tényezőjeként hangzott el, hogy az e szervezeti formában megvalósuló működés az elvárások dacára gazdasági értelemben vett eredményt látszólag nem hozott. További indok volt az, hogy ez a felépítés az egységek keresztkapcsolatai miatt számos konfliktushelyzetet és elszámolási nehézséget is magában hordott. Talán a legjelentősebb szempontnak az a tény bizonyult, hogy a finn anyavállalat is újragondolta szervezetét. Mindemellett fontos, hogy az Erőterv Rt. vezetése a hatékonyabb és eredményesebb működés érdekében megbízott egy vezetési tanácsadó céget is az értékteremtő folyamatok feltárásával, racionalizálásával, majd ennek alapján az optimális struktúra megalkotásával. A tanácsadók már eredményük prezentálásánál tartottak, amikor „kiderült”, hogy már „létezik egy ábra”, s nekik, mivel ez a tulajdonosi elvárás, nem lenne jó gyökeresen más javaslatot asztalra tenni. (Minderről a költségszámítás kapcsán még esik szó.)

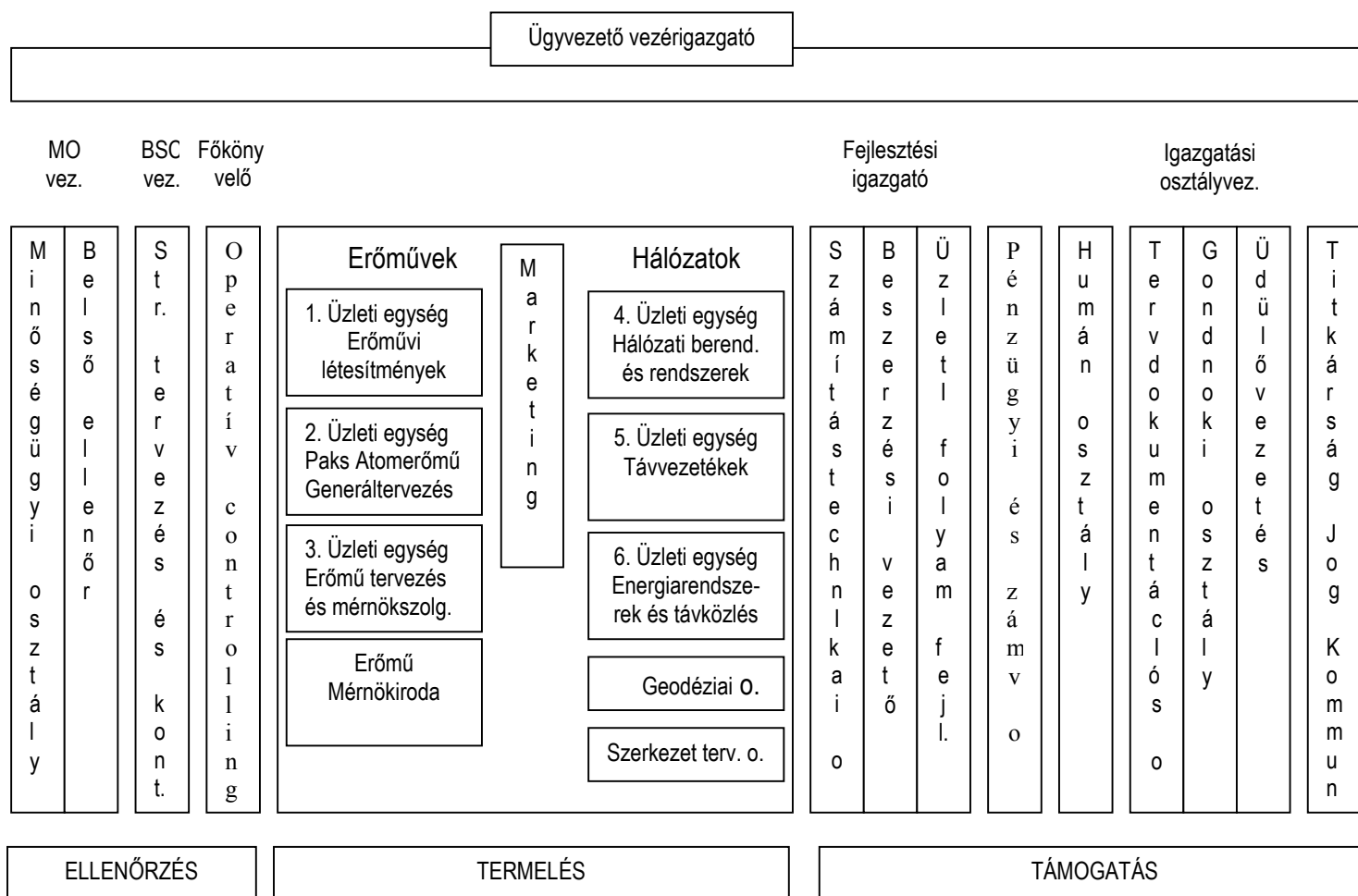
A főbb szervezeti változások az alábbiak voltak:

- Az új szervezeti formával a vezetők világosan el kívánták választani egymástól a „termelést”, az „ellenőrzést” és a „támogatást”.
- A termelést hat nagy autonómiával rendelkező Üzleti egység (három erőműves és három hálózatos), két önálló osztály és egy Erőmű Mémókiroda alkotta. Az *Erőművi Létesítmények* (ÜE1) fő tevékenysége a (hőtermelő és egyéb) erőművek kulcsrakész kivitelezése és az üzembrészek szállítása lett. A *Paksi Atomerőmű Generáltervezés* (ÜE2) lényegében folytatta az előző iroda tevékenységét. Az *Erőmű Tervezés és Mémókszolgálat* (ÜE3) feladata (hőtermelő és

egyéb) erőművek tervezése. Az Erőművek üzleti terület esetében az alapötlet az volt, hogy a tulajdonképpeni alkotó tevékenységet végző szakembereket egy egységbe, az Erőmű Mérnökirodába szervezik. Az iroda szándék szerint erőforrás-gyűjtő és –fejlesztő szerepet töltött be; a munkákat az Üzleti egységek mint eredményközpontok szerezték és bonyolították, a kivitelezéshez a szakembereket pedig a költségközpontként működő irodából (céges zsargonban a „hurkából”) kölcsönözték. A Hálózatok üzleti területen az üzleti egységek és az osztályok továbbra is egymaguk voltak vállalkozók és kivitelezők. A *Hálózati Berendezések és Rendszerek (ÜE4)* fő termékeit állomások tervezése és kulcsrakész kivitelezése képezték, beleértve az erőművek hálózati csatlakozásait is. A *Távvezetékek (ÜE5)* feladata a nagyfeszültségű távvezetékek és kábel-összeköttetések tervezése és engedélyeztetése, valamint kulcsrakész projektek megvalósítása. Az *Energiarendszerek és Távközlés (ÜE6)* szolgáltatásait a villamos energia rendszer irányítása és a távközlés terén végzett konzultáció és a kulcsrakész szállítás volt.

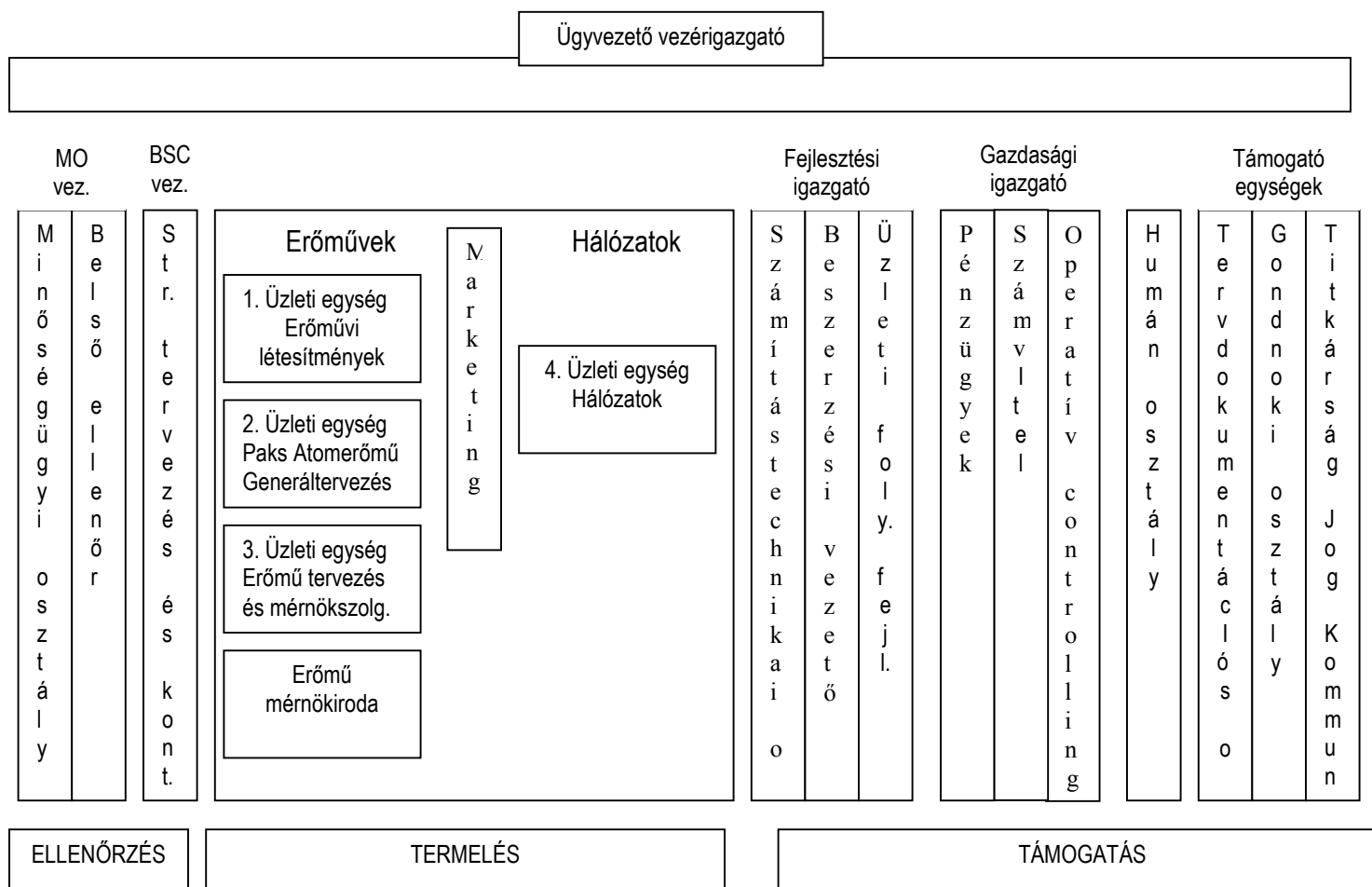
- A marketing funkció továbbra is központi szerepet töltött be: elvileg a termelési tevékenység motorja, koordinálója és támogatója volt egyben. A tulajdonos – mint azt korábban is jeleztem – európai közös munkákra számítva hozta létre és működtette a funkciót. Közös európai projektek azonban nem valósultak meg, az ajánlatokat pedig alapvetően az üzleti egységek készítették el, a munkát ők kivitelezte(ett)ék. A marketing egyeztetett, referencialistákat adott, valódi támogató tevékenységet viszont nem tudott nyújtani.
- Az üzleti egységek szakmailag közvetlenül kapcsolódtak a finn anyavállalat megfelelő szakmai területéhez. A kontroll igen szoros volt, az egységek üzleti tervüket például előbb küldték meg Finnországba, mint hogy az ilyen részletességgel az Erőterv vezetése számára ismertté vált volna. „Mindent úgy kellett csinálni, ahogy mondták, meg kellett oldani a finnek minden bűjébaját”- jellemezte ezt az időszakot Wagner Gábor.
- A fejlesztési igazgatói munkakörön belül világosabbá vált a munkamegosztás, a beszerzési és szállítóértékelési funkció önállósult.
- Belső, vezetői igények és tanácsadói javaslat alapján megjelent az operatív controlling funkció, illetve elkülönült a felsővezetés iránykijelölő munkáját, a tervezést és az időközben bevezetett Balanced Scorecard módszertan alkalmazását támogató Stratégiai tervezés és kontroll munkakör.

A szervezet elvileg rugalmasabbá, a környezet dinamikájához jobban illeszkedővé tette a működést, s világosan elválasztotta egymástól az üzletek szerzésének és irányításának helyét a kivitelezéstől, illetve az ezt lehetővé tevő munkatársak rendelkezésre állását biztosító szervezeti egységtől. Valójában azonban a koncepció csak felemás módon valósult meg: az üzleti egységek autonómiája csaknem változatlan maradt, s továbbra is teljesítettek egymásnak, mert fennmaradt saját kapacitásuk egy része. Egyébként a „kényszerű” átalakítást a szervezet tagjai általában nem fogadták örömmel. Bár leépítést csak kis mértékben jelentett, az új működési rend miatt számos munkatársnak kellett új funkcióban és munkakörben kezdenie. Sokan nem értették, miért kell a változtatás, milyen célokat és hogyan támogat mindez. Ráadásul a több évtizeden át nyugalmas működéshez szokott beosztottak pszichológiailag is ellenálltak a gyors belső változásoknak.



A szervezeti átalakítás nem váltotta be a hozzá fűzött vérmes reményeket – a gazdasági eredmények nem alakultak az elvárt módon. Mint hogy a költségek túlnyomó részét a szervezetben mindig is a fix bérköltségek jelentették, nyilvánvalóvá és immár felsőszinten megkérdőjelezhetetlenné vált a létszámleépítés és összevonás fontossága. Végül mindez csupán a termelési területen zajlott le, az ellenőrzési és támogatási funkciókban lényeges változás nem történt. Az Erőmű Mérnökirodán három szakma különítették el világosan (villamossági, gépész és építész szakemberek, de ez az ábrán nem látszik); a Hálózatok Üzleti Terület osztályait kiszervezték, az üzleti egységeket pedig – kis létszámú elbocsátás mellett – összevonták. Az összevonásnak alapvetően két oka nevezhető meg: egyrészt az anyavállalat a hálózati tevékenységtől megvált, ilyesformán minden, ami nem erőmű-téma, számára másodlagos jelentőségű tételként jelent meg. Másrészt a Hálózatok Üzleti Terület számára így kezelhetőbb volt a felelősségi kör; bár belül továbbra is fellelhetők voltak az egyes egységek határai, az elszámolási kérdések elintézésében és a munkakapcsolatok kezelése tekintetében a vezető közvetlen hatáskörrel bírt.

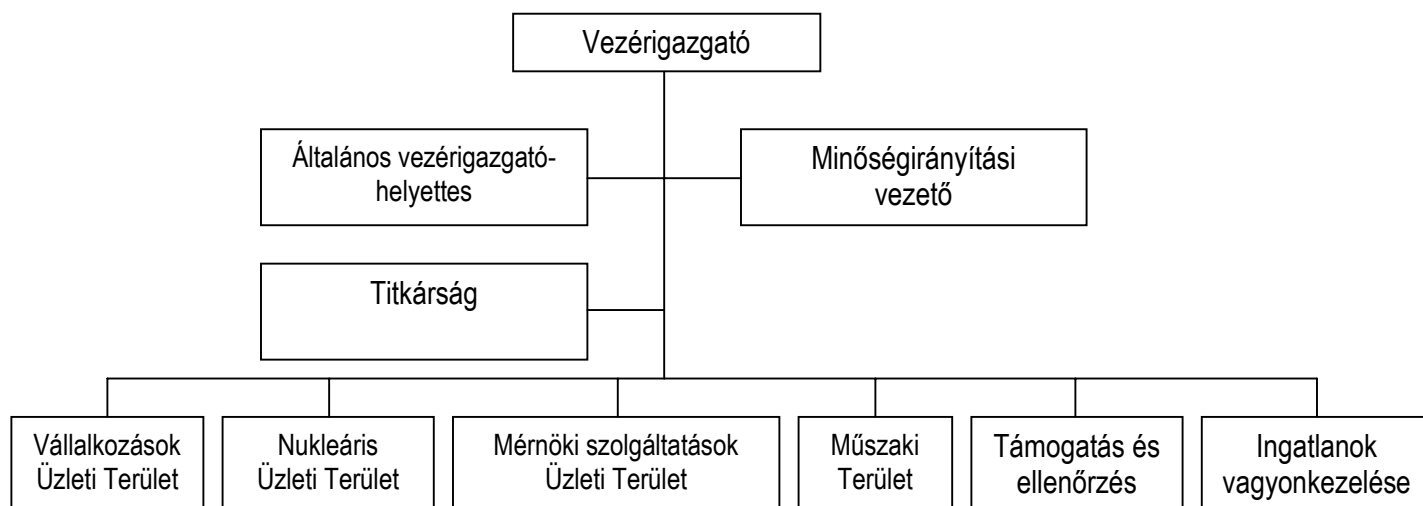
2001. elejétől ismét lett gazdasági igazgatója az Erőterv Rt-nek. Katona Zoltán ettől fogva a pénzügyi, számviteli és operatív controlling területeket vezeti.



A sűrű újraformálás dacára a 2002-es év újabb szervezeti átalakulást hozott. Az impulzus ismét a finnektől érkezett, ám az új szervezet végleges koncepciója Zarándy Pál vezérigazgatóhoz köthető.

A forma voltaképp beteljesítése mindannak, amihez immár több éve közelített az Erőterv, elérnie azonban korábban nem sikerült. Eszerint a cég valamennyi tervező mérnöke, szakágak szerint, kompetenciaközpontokat alkotva egy szervezeti egységbe, a Műszaki Területhez rendelődött. Az Üzleti Területek virtuális egységek: egyetlen vezetőből és egy hozzárendelt titkárnőből állnak. E vezetők tervezik meg, a szervezeti sikerhez milyen és mennyi műszaki munkatárs szükségeltetik. A vállalati értékteremtés duális szervezeti megoldással, időszakos projekteken valósul meg.

A szervezet leegyszerűsítve a következő formában jeleníthető meg:



Az eredményközpontként működő Üzleti Területek igazgatói termékfejlesztési projekteket (élükön termékfelelősökkel), értékesítési projekteket (élükön értékesítési felelősökkel) és komplett vállalkozásokat (projektvezetői irányítással) felügyelnek, koordinálnak. A Műszaki Terület fogja össze valamennyi szakterületet (mérnökök a hagyományos és nukleáris energiatermelés, hulladékkezelés, villamos energia rendszerek irányítása, távvezeték, gépészet, villamosság, erőművi folyamatirányítás, statika és építészeti területekről), végzi a termelés támogatását (tehát a beszerzést, a logisztikát, az adminisztrációt, a tervdokumentációt); emellett pedig a terület igazgatója felelős a munkaidő- és munkaszám-nyilvántartásért, a kapacitástervezésért, a mérnökök teljesítményértékeléséért, az emberi erőforrás fejlesztéséért. A számvitel, a pénzügy, az operatív controlling, a humán osztály, a marketing és kommunikációs osztály, a Balanced Scorecard irányítás,

a számítástechnikai osztály és a minőségirányítás a cégvezetésnek közvetlenül alárendelt, központi funkciók.

1982-től 1990-ig, nyugdíjba vonulásáig Szivós Károly, a mostani minőségügyi vezető irányította a vállalatot. Elmondása szerint ő nevelte ki utánpótlását, Szluha Dénest, aki mérnökként a Kereskedelmi Iroda vezetője volt, mielőtt Szivós urat váltotta volna. Zarándy Pál 1996-ban, a privatizációt levezénylő Szluha Dénes váratlan halála után lett vezérigazgató-helyettesből az Erőterv Rt. vezérigazgatója. A fenti – máig érvényes – szervezet élén viszont már nem Zarándy Pál, hanem egy finn szakember, Veikko Anttila áll. A tavalyi év őszén Zarándy úr nyugdíjba vonult (bár tanácsadóként jelenleg is foglalkoztatják). Veikko Anttila kinevezésekor nem volt ismeretlen az Erőterv Rt. vezetői számára, hiszen egy ideje az Erőterv Rt. igazgatósági tagjaként dolgozott. Vezérigazgatói megbízatása mégis sokakat váratlan lépésként ért, s egy időre furcsa-ismeretlen helyzetet teremtett. A felsővezetőknek tudomása volt arról, hogy szeptembertől nyugdíjba megy, s ez fokozta az ismeretlenség okozta feszültséget. Szerepe nem volt világos: senki nem tudta, hogy a szorosabb tulajdonosi kontroll eszköze, a drasztikus szervezeti átalakítások végrehajtója, a vállalat eladásának vagy megszüntetésének levezénylője lesz-e ő. Anttila úr megérkezésekor arról beszélt, hogy „az Erőtervet akarja sikeressé tenni”, s hogy valójában januártól áll munkába. Az év hátralévő részében így a Vállalkozások Üzleti Területet is irányító vezérigazgató-helyettesnek, Istenes Gábornak adatott meg, hogy ténylegesen csúcsvezetővé lépjen elő. A rövid átmeneti helyzetben azonban mégsem ez történt. Helyette sokkal inkább egy másik funkcionális szakember státusza növekedett meg: Katona Zoltáné, az új gazdasági vezetőé.

Anttila úr egyébként januárban valóban „belépett” munkakörébe: azzal kezdte, hogy az új szervezetet kívánta megismerni, illetve javaslatokat fogalmazott meg tökéletesítésére.

A szerepére irányuló kérdést pedig azóta az élet mindenkinek megválaszolta.

Gazdasági informatika – és ami mögötte van

*„Úgy akarják kezelni a gépet, mint a tévét, de sokkal többet várnak el tőle.”
Bodor Sándor, Számítástechnikai Osztályvezető*

Az Erőterv Rt. kapcsolata a számítástechnikával négy évtizeddel ezelőtt kezdődött. Az erőműrendszer fejlesztés néhány speciális számítási problémájának megoldására a hatvanas évek

legelején a vállalat munkatársai modellt dolgoztak ki. Az ezen a bázison megteremtett szoftver a KSH-ban működő URAL elektroncsöves óriásgépen futott, s látta el eredményekkel az adatokat rendelkezésre bocsátó erőterves kollégákat. 1981-ig a Nehézipari Minisztérium, a Kohó- és Gépipari Minisztérium és a Központi Fizikai Kutatóintézet nagygépein az Erőterv mérnökei számos saját fejlesztésű szoftverrel a műszaki feladatok széles skáláját elemezték. Ekkor létesült a vállalat saját számítóközpontja egy úgynevezett TPA gépre alapozva, ehhez kapcsolódó munkaállomásokkal. A hagyományos tervezésről (rajzasztal, papír, tus) – a számítások, az adattárolás, a műszaki rajzok és dokumentációk tekintetében – a vállalat az évek során egyre inkább átállt a számítógépes tervezésre. A szaporodó önálló PC-ket 1996-tól belső hálózatba kötött gépek váltották fel; kezdetben UNIX alapú szerverekkel, a finn tulajdonos megjelenése után Microsoft Windows operációs rendszerrel. A saját fejlesztésű szoftverek mellé megjelentek az iparág standard szoftverei (pl. AutoCad, ArchiCAD, CAD Overlay, AXIS), a mérnökök a kétdimenziós tervrajzok elkészítése mellett immár háromdimenziós modellezési technikákat is alkalmazhattak. Ma az Erőtervben több száz számítógép üzemel; gyakorlatilag minden munkatárs asztalán ott áll egy hálózatba kötött, Internet-elérést is lehetővé tévő PC.

Az imponáló múlt ellenére az informatikának mind a közelmúltig létezett egy olyan dimenziója, amely sokak szerint nem működött kielégítő módon: ez pedig a gazdasági ügyvitel volt. Az alaptevékenységet támogató informatikai megoldások természetes módon teljesedtek ki a tervező cégben, a számviteli, pénzügyi és a kapcsolódó területek lefedettsége azonban mindettől teljesen függetlenül, nem a mérnökemberek által, „más világként” kellett, hogy megvalósuljon. A jelző nem tőlem származik; e szemléletbeli másságot, „különállást” a gazdasági terület mostani és előző vezetője is külön hangsúlyozta.

1993. szeptemberében a vállalat a Topsoft Kft. standard bér- és könyvelő szoftverét vásárolta meg. A program elvileg lehetőséget adott arra, hogy a cég eleget tegyen az állam és a hatóságok felé irányuló szabályos adatszolgáltatásnak, de az alaptevékenységet végzők belső információkkal történő támogatására önmagában nem volt alkalmas. A számvitel döntéstámogató funkcióinak akkori hiánya emellett kétségkívül a még visszafogottabb piaci versenyben, a gazdasági ügyvitel szerepfelfogásában, illetve a „mérnökök” és a „gazdaságiak” e téren nem tökéletes munkakapcsolatában is keresendő. 1997. januárjában (immár a UNIX helyett Microsoft Windows operációs rendszeren) az alkalmazott szoftver megújult. Az Erőterv maradt ugyanannál a szállítónál; érdemi piackutatás nélkül: a „Járt utat járatlanért el ne hagyj!” filozófiájával, a gazdasági ügyvitelen

dolgozók erőteljes támogatásával a Topsoft Rendszerház Rt. TOPINFO rendszerét vásárolta meg. Az immár névlegesen integrált ügyviteli rendszerként megjelenő megoldás bevezetése több részletben (bér, főkönyvi könyvelés, pénzügy és tárgyi eszköz modulok, controlling és kereskedelem) valósult meg. Bár elméletileg az installálás után a szoftver önjáró lett volna, kivezetéséig folyamatos fejlesztési szükséglet mutatkozott vele szemben. Technikai működtetéséért ketten dolgoztak kiemelten: egy hölgy a felhasználásért és támogatásért felelős rendszergazda, egy másik hölgy a szállítóval történő kapcsolattartó munkakörében. A fejlesztési igények megfogalmazása (például pótlólagos outputtáblák beépítésére irányuló kérés) után a szállító rövidebb-hosszabb idő után elvégezte a módosítást; az új verzió telepítésekor azonban ezek ismét csak hiányoztak. Ráadásul a megbízó-megbízott kapcsolat is esetleges volt, s jelentősen múlt a személyes kapcsolatokon. A számítástechnikai vezető, Bodor Sándor keserűen számolt be arról, hogy „igazán nem sikerült kapcsolatot kiépítenie a céggel, nem volt normális a hozzáállásuk.”

A TOPINFO jellemzői (korlátai) is okai voltak annak, hogy a döntések hatékonyabb támogatására a munkatársak a Microsoft Excel programot is segítségül hívták. Mivel bizonyos funkciókat csak az Excelben tudtak kivitelezni, az Excel és a TOPINFO között így „élő kapcsolat” volt. Érdekes adalékul szolgál mindehhez, hogy az embermagasságú, az ilyesmit nem tapasztalt szemlélőben némi félelmet is keltő TPA – egy külön, lezárt szobában zümmögve – egészen 1999 végéig munkában állt.

Ugyanakkor a gazdasági ügyviteli szoftvereket nem kapcsolták össze az alaptevékenység megvalósítását segítő (pl. projekttervező) informatikai megoldásokkal.

A finn tulajdonos hosszú idő óta az Oracle Financials szoftvert használta gazdasági ügyvitelének támogatására. Egy sokáig változatlanul működtetett verzió után 2001-ben a legújabb verzióra „upgrade-eltek”, s ezzel egyidőben előírták, hogy az Erőterv is álljon át ugyanerre a szoftverre. Az Erőtervnel a meglepődésnél sokáig csak a tanácstalanság és a bizonytalanság volt nagyobb: magyarországi referenciák híján, a szintén betanuló anyacég támogatásának kényszerű nélkülözésével, egy néha szintén szakmai problémákkal küzdő alvállalkozó segítségével kellett a rendszert életre kelteni. „Személyes véleményem, hogy elkapkodtuk a bevezetést; az anyacég után legalább egy évet kellett volna várni.” – véli Bodor Sándor. „Ők is csak tavaly májusban kezdték használni, így alapkérdésekre sem tudtak válaszolni: például legyen-e közös partnertörzs, vagy hogy miként álljon össze a konszolidált mérleg.” Az Oracle Financials-nek nincs bérmodulja, így a bérszámfejtés és munkaidő-nyilvántartás működtetésére a cégnek a piacon kellett körülnéznie (a

Topsoft mint az előző rendszer szolgáltatója modulok önálló működtetésébe nem ment bele). Végül alapos mustra után, előre megfogalmazott szempontok alapján egy jó referenciákkal rendelkező, bár az elvárásokat nem teljes mértékben teljesítő szoftvert vásároltak. Emellett saját fejlesztéssel létrehoztak egy kapacitástervező szoftvert is.

A 2002-es esztendő márciusának végén a TOPINFO-ból az adatok még lekérdezhetőek, újat azonban már nem visznek fel bele. Az Oracle bevezetés alatt áll. Januárban még Excelben küldték ki a jelentést a tulajdonosnak, áprilisban a tervek szerint már az Oracle keretében zajlik mindez (a szerver közös; a cég saját adatai is ott tárolódnak, felhasználáskor, elemzéskor „kintről” töltik le őket).

Bodor Úr úgy véli, a TOPINFO és az Oracle korszak között alapvető szemléletbeli különbség van. Az előző programot a pénzügyi-számviteli vezetés választotta ki, ők tartották a szállítóval a kapcsolatot is. Meggyőződése, hogy alapelveként a „Főkönyv a minden!” mozgatta a rendszert, ezt az elvet szolgálta valamennyi lépcső és mechanizmus. Az új helyzetben „A projekt a minden, a főkönyv pedig csak az államnak kell.”. A számítástechnikai vezető szerint azonban a valódi kihívást nem is annyira a változó informatikai megoldások jelentik, „ezt csak meg kell szokni”. Szerinte sokkal jelentősebb probléma, hogy a munkatársak nem tudják előre megfogalmazni, mit is várnak el a számítástechnikától. Nem tisztázzák az igényeiket, nem néznek utána a lehetőségeknek, hanem „varázspálcát kérnek: ez kell és tegnapra. És ez a felsővezetőkre is igaz: nem igazán lehet tudni, hogy mit és hogyan szeretnének. Ha valahol felmerül a számítástechnika kifejezés, már rohannak is hozzám, még a középvezetők sem hajlandók például eldönteni, hogy milyen programmal rajzoljanak csővezetékét. Akarják az informatikát, de nem tesznek érte, hogy értsék is.” Bodor úr persze hozzáteszi: az informatikai oktatás színvonalát fejleszteni szükséges, s úgy érzi, neki is többet kellene tennie – bár egyelőre nem teljesen világos számára, hogyan. Két dolgot mindenesetre biztosnak vél: ha a munkatársak informatikai ismeretei és jártassága magasabb színvonalon lennének, hatékonyabb lehetne a munka, s tehermentesülnének ők is. Az önképzés pedig elkerülhetetlen: az Erőterv meglátása szerint nem tud eltartani egy önálló Oracle szakértőt (sokkal többet kellene keresnie, mint a vezérigazgatónak...), az új rendszer szakértőiként elvileg a funkcionális vezetők és a controller dolgoznak majd.

A szervezet stratégiai szempontból kritikus erőforrásai

„Az Erőterv kritikus erőforrásának mindenek előtt az emberek számítanak; a mérnöki tudás, a mérnökórák. A jól képzett, gondolkodó mérnökgárda az, ami alapvetően fontos: ha a cég sikeres akar lenni, nekik kell versenyképesnek lenniük.”

Katona Zoltán, az ETV-Erőterv Rt. gazdasági igazgatója

A stratégiai erőforrások közül elsőrendűként a személyes beszélgetésekben kivétel nélkül az emberi tudás fogalmazódott meg. Sokszor elhangzott az is, hogy ennek felhalmozására és gondozására a cég felsővezetése mindig is nagy súlyt helyezett. Többen meséltek az ötvenes évek mérnökképzési rendszeréről, a hetvenes-nyolcvanas évek legendás másodszintű vezetőgárdájáról, az önálló, iparági elmozdulásokat is kezdeményező kutatócsapatról, az egész életútra szóló alkalmazás erőterves gyakorlatáról. A tudást, a tapasztalatot, az eljárások célszerű megvalósításának kitanult menetét egymásnak adták át a munkatársak. Az évtizedek alatt megszülető tervek jól dokumentáltan tükrözik vissza a szellemi teljesítményt, kézzelfogható módon is megjelenítve a tevékenység eredményét.

A „termelésben” dolgozó szakági főmérnökök és a felsővezetők bevonásával a stratégiailag kritikus erőforrások azonosítását célzó kérdőíves felmérés ugyanakkor színesebb képet fest. A vezérigazgató-helyettes, a gazdasági vezető, a Nukleáris Üzleti Terület vezetője, a stratégiai tervezés és kontroll felelőse, valamint kilenc főmérnök által megadott tényezőket nyolc csoportba foglaltam össze:

1. Az Erőterv-nél dolgozó munkatársak (14)

(Humán (emberi); Humán erőforrás (kiemelkedő fontosságú); Humán erőforrás; Emberi erőforrások; Szakember gárda; Kvalifikált, fiatal technológus-gárda (gépész, villamos, irányítástechnika); Kvalifikált projektvezetők; Projektvezetők; Piacorientált, mobil, nyelvtudással rendelkező projektvezetők; Megfelelő szakismerettel rendelkező, fiatal és középkorú munkatársak; Általánosan és szakmailag is felkészült, értékesítési és vevőkapcsolatokkal rendelkező vezetés; Gépésztechnológus tervező (erőművi fűtéstechológia); Építőipari vállalkozó mérnök; Technológus tervező)

2. Ismeretek, tudás, információ (14)

(Korszerű tudás; Tudásbázis, oktatás, képzés; Működő vállalati tudásbázis (létrehozása); Műszaki-szakmai ismeretek és fejlesztésük; Kereskedelem-szakmai ismeretek és fejlesztésük; Munkatársak szakmai tudása; Információ (tudás); Naprakész szaktudás; Piacképes mérnöki ismeretek; Angol nyelvtudás; Nyelvtudás (angol); Üzletileg hasznosítható információk a piacról és (önkép) a cégről; A vezetés piaci ismeretei; Innovációs erőforrások)

3. Vezetői és alkalmazotti attitűd, normák, értékek (6)

(Céltudatos, határozott felsővezetés; Menedzser típusú vezetés a szakmai vezetéssel szemben; Vezetőség gyors és rugalmas döntéshozó képessége; Egyéni és csoport motiváció; Dolgozói megelégedettség; Üzleti szemléletű vállalati kultúra)

4. Célkitűzések (2)

(Vállalati jövőkép; Egyéni és szervezeti célok lehető legjobb megfeleltetése)

5. Szervezeti struktúra (6)

(Hatékony szervezeti felépítés; Megfelelő szervezeti felépítés; Olyan szervezeti forma, mely átlátható, mérhető, motiválásra alkalmas; Minőségi termelési folyamatszervezés; Hatékony munkaszervezet; Szervezeti erőforrások)

6. Vállalati eszközök, rendszerek (14)

(Informatika (szakember, hardver, szoftver); Korszerű IT rendszer; Eszköz (számítástechnika); Korszerű számítástechnika, mely a műszaki termelést és annak kontrollját szolgálja elsősorban; Szoftverek (a tervezési munkát segítő); Jól használható műszaki tervezési adat- és információs rendszerek; Gazdasági tervezés és kontroll; Vezetői információs rendszer; Kevésbé formális, hatékony minőség-ellenőrzés; Professzionális értékesítés; Belső kommunikáció; Versenyképes bér; Emberi teljesítményértékelés; Csoportszintű mérhető és díjazott teljesítmények)

7. Tulajdonosok, tőke (3)

(Tulajdonosi háttér – projektfinanszírozás; Stabil tulajdonosi háttér, finanszírozási lehetőségek; Tőke (finanszírozás))

8. Piaci kapcsolatok (5)

(Goodwill (vevői elfogadottság); Vevőkapcsolatok/ -elégedettség erősítése; Vezetőség piaci kapcsolatai; Jó piaci kapcsolatok; Megbízható altervezői kör)

A felsorolt tényezők több, mint fele (56, 25 %) a munkatársakhoz, szaktudásukhoz, hozzáállásukhoz, normáikhoz, értékeikhez és céljaikhoz kötődik. Csaknem tíz százalékot kapott a szervezeti struktúra, majdnem huszonkét százalékot a vállalati eszközök, rendszerek/mechanizmusok csoportja. Három említés a (tulajdonosi) finanszírozás, öt pedig a piaci kapcsolatok stratégiai szempontból kritikus voltát rögzítette. A „Legfontosabb a mérnöktudás!” kijelentés érvényessége tehát nem kétséges, mellette azonban további jelentős tényezők mutatkoznak.

A felmérés szólt arról is, hogy kiderüljön: mit gondolnak az erőterves vezetők a megadott kritikus erőforrások gondozásának, mérésének és értékelésének módjáról és felelőséről.

Az összesített adatok szerint egyöntetű vélemény mutatkozik abban, hogy a stratégiailag kritikus erőforrásokat (tehát a munkatársakat, tudásukat, hozzáállásukat, a struktúrát, az eszközöket, a finanszírozási oldalt és a piaci kapcsolatokat) a felső vezetésnek kell gondoznia. Ehhez kapcsolódóan határozottan szükség van nem számviteli mérő- és értékelő eszközökre, hiszen a kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése sokkal több, mint a költségek számítása és elemzése: számos erőforrás egészen más eszközöket követel meg. Az első három állítás után az átlagérték meredeken zuhan, s nagyobb (relatív) szórással, szélsőséges minimum és maximum értékekkel szerepel öt kijelentés. Vegyes a megítélés a tekintetben, hogy vajon minden mérhető-e, a kritikus erőforrásokra vonatkozóan ez egyértelműen az operatív controlling feladata-e, törekedni kell-e a pénzben való értékelésre, illetve a tulajdonos tiszte-e az erőforrások gondozása. A vezető

munkatársak alapvetően elutasítják, hogy a mérés és értékelés a Pénzügyi és Számviteli osztály feladata lenne, de azt is, hogy a pénzt teljesen ki kellene zárni a folyamatból.

	Min	Max	Átlag	Szórás	Relatív szórás
A kritikus erőforrások gondozása az Erőterv felső vezetésének feladata.	4	5	4.85	0.38	7.75%
Szervezetünknel szükség van a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, nem számviteli eszközökre.	4	5	4.77	0.44	9.19%
A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése sokkal több, mint a költségek számítása és elemzése: számos erőforrás egészen más eszközöket követel meg.	2	5	4.69	0.85	18.22%
Minden mérhető, ami létezik.	2	5	3.46	1.05	30.33%
A kritikus erőforrások gondozása az Erőterv mindenkori tulajdonosainak feladata.	1	5	3.23	1.36	42.20%
A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen az operatív controlling dolga.	1	5	3.23	1.48	45.83%
A kritikus erőforrások gondozása az Erőterv összes munkavállalójának feladata.	1	5	2.92	1.32	45.17%
A kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során törekedni kell a pénzben való értékelésre.	1	5	2.92	1.12	38.15%
A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a Számviteli és Pénzügyi Osztály dolga.	1	3	2.00	0.91	45.64%
A pénzt mint értékelő eszközt a kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során problematikusága miatt ahol lehet, kerülni kell.	1	4	2.00	1.00	50.00%

34. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. vezetőinek véleménye a stratégiai szempontból kritikus erőforrások méréséről és értékeléséről

Érdekes összehasonlításra ad lehetőséget a vezérigazgató-helyettes (VIH), a gazdasági igazgató (GI) és a stratégiai tervezés és kontroll (STK) felelőse osztályzatainak egymás mellé helyezése.

Egyfelől látszik, hogy a vezérigazgató-helyettes és a gazdasági igazgató véleménye az apró eltérésektől eltekintve lényegében megegyezik; hozzájuk képest a stratégiai tervezés és kontroll felelőse néhány állításnál eltérő szemléletet képvisel. Így velük ellentétben nem gondolja, hogy minden mérhető lenne, ami létezik, s azt sem, hogy az összes munkavállaló feladata lenne a kritikus erőforrások gondozása. Ellenben határozottabban áll ki a nem monetáris értékelés mellett, illetve a pénzben való számba vétellel és értékeléssel szemben.

Állítás	VIH	GI	STK
Minden mérhető, ami létezik.	5	4	2
A kritikus erőforrások gondozása az Erőterv összes munkavállalójának feladata.	4	5	2
A kritikus erőforrások gondozása az Erőterv felsővezetésének feladata.	5	5	5
A kritikus erőforrások gondozása az Erőterv mindenkori tulajdonosainak feladata.	2	3	3
A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen az operatív controlling dolga.	5	4	5
A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a Számviteli és Pénzügyi Osztály dolga.	2	2	3
A pénzt mint értékelő eszközt a kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során problematikussága miatt ahol lehet, kerülni kell.	1	2	3
A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése sokkal több, mint a költségek számítása és elemzése: számos erőforrás egészen más eszközöket követel meg.	5	5	5
A kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során törekedni kell a pénzben való értékelésre.	4	5	3
Szervezetünknel szükség van a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, <u>nem számviteli</u> eszközre.	5	5	5

35. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. kiemelt vezetőinek véleménye a stratégiai szempontból kritikus erőforrások méréséről és értékeléséről

A balanced scorecard története

„A szerzők ... nem egyszerűen egy új módszert ajánlanak a vállalati teljesítmény javítására, hanem sokkal inkább egy operacionalizálható, komplex stratégiai szemléletet, egy irányítási gondolatrendszert nyújtanak az olvasónak, aminek segítségével versenyképesek lehetnek, illetve folyamatos versenyelőnyöket tudnak biztosítani szervezetük számára.”

Dr. Dobák Miklós a Balanced Scorecard könyv Előszavában

A balanced scorecard (BSC) stratégiai mutatószámrendszer bevezetését az ETV-Erőterv Rt. felső vezetése 1998-ban indította el. A munka kivitelezésével egy hazai vezetési és controlling tanácsadó szervezetet bíztak meg. A finn tulajdonos ekkor már működtette az eszközt, az erőterves vezetők egyrészt tehát már a megbízás előtt ismereteket szerezhettek értelméről és hasznáról. Másrészt viszont éppen ezek a tapasztalatok vetíthették előre azt a jövőképet, amely szerint a BSC-t az Erőtervben is bevezetett az anyacég – célszerűnek látszott tehát önálló kezdeményezéssel elébe menni a tulajdonosi elvárások esetleges direkt érvényesítésének.

A BSC a stratégiai menedzsment iránt elviekben mindenképpen elkötelezett vezetés számára egy ezt a folyamatot támogató új instrumentumként jelent meg. Célkitűzésekként a stratégiaalkotás keretbe helyezése, a stratégiai célok és teljesítmények kézzelfoghatóvá tétele, lebontása, a vállalati

hatékonyság és eredményesség rég óhajtott növelése, a szervezet sikeresebbé tétele fogalmazódtak meg. Mindemellett a minőségirányítás is örült a teljesítmény érvényesnek vett mutatók általi, többdimenziós mérésének és értékelésének. S burkoltan ott volt remélhető a BSC azon járulékos feladata is, hogy kritikus, de a nehezen megragadható erőforrásokat számszerűsítse.

A bevezetési projekt klasszikus felépítésben, határidőn belül lezajlott, és a felek számára kölcsönösen sikeresnek mondhatóan lezárult. (A sikernek sokféle mércéje lehet; nyilván közte van az a tény is, hogy a tanácsadó aztán újabb megbízást kapott.) Annak ellenére elmondható ez, hogy a tanácsadók is felhívták rá a figyelmet, s a résztvevők is tapasztalhatták: az eszköznél nem a bevezetés, hanem a későbbi működtetés a mérvadó. A módszer alkalmazásához kapcsolódó feladatokat, jogokat és felelősséget – osztott munkakörben – az egykori Kereskedelmi Iroda egy fiatal mérnökéhez, Wagner Gáborhoz rendelték, aki ettől fogva „BSC felelős” is lett.

Az indulás után gyorsan kiderült: az eszköz működése nem úgy alakul, ahogyan azt a könyvek leírják, illetve a vezetők előzetesen eltervezték. A BSC módszertanilag folyamatos gondolkodást, mérést, visszacsatolást, javaslattételt, kulturálisan pedig elkötelezettséget és aktív odafordulást követel meg – mindez pedig kevésbé volt tapasztalható. Wagner úr gyorsan megérezte: azzal, hogy munkaköri felelőssége részévé vált, egyben kizárólag az ő ügyévé zsugorodott a téma. Úgy látta: a kezdeti lelkesedés után a munkatársaknál egyik napról a másikra elnyomták a napi feladatok a BSC –t. A negyedéves értékelő ülésekre az illetékesek régóta nem készülnek fel, nem olvassák el a jelentéseket; „ott vannak ugyan, de csak ülnek, hallgatnak, s aztán visszamegy mindenki a munkahelyére; nem foglalkoznak vele.”

Az induláskor törekedtek a mutatószámrendszer kiegyensúlyozottságára: az eszköz a négy dimenzióban összesen mintegy harminc mutatóval működött. Ma tizenhárom mutató szemlézése folyik, melyből tíz pénzügyi, s alapvetően a tulajdonos elvárásait számszerűsíti. „Az a típusú vezetés, amelyet a BSC kíván, nálunk egyszerűen nem működik” – kezdi véleményének kibontását Wagner Gábor. „A munkavállalók egyáltalán nem vesznek részt benne; nem nyíltak az emberek, nem szeretnek kitárulkozni. A folyosón elmondják a véleményüket, de papírra már nem írják le, pláne nem küldik azt el a vezetőknek. Lustaság? Úgysem változik semmi? Félnek? Sok minden miatt lehet ez.” Talán a miatt is, hogy „nem tudták alapvetően, mi ez a BSC.” Ám ezzel együtt meggyőződése, hogy „a módszer nem a kisembereken múlik, hanem a vezetőkön.”

A mutatószámrendszer elvált a stratégiai tervektől (két éve nem született, illetve nem vált ismertté kompromisszumos stratégia a cégnél). Akciók már a kezdetekkor sem generálódtak, pedig Wagner úr szerint a mutatók jól jelezték előre a változásokat. „Ma pedig semmit nem tesz hozzá a működéshez. Nem motor, nincs összefogó, nincs híd szerepe. A vezetésnek csak nyűg az egész. Pedig ha lenne elkötelezettség, igenis lenne értelme” –vélekedik.

A tizenhárom vezető véleményét kutató belső kérdőíves felmérés tartalmazott kérdéseket a balanced scorecard megítélésére vonatkozóan.

	Min	Max	Átlag	Szórás	Relatív szórás
1. A BSC elméletileg egy jó dolog.	3	5	4.69	0.63	13.44%
2. A BSC a szervezet piaci sikere szempontjából fontos eszköz.	3	5	3.92	0.86	21.98%
3. A BSC az Erőterv stratégiai céljainak megfogalmazása, kijelölése szempontjából hasznos eszköz.	1	5	3.62	1.33	36.66%
4. A BSC az Erőtervben megfelelő eszköz arra, hogy a stratégiai célok megvalósulását mérje.	1	5	3.50	1.31	37.55%
5. A BSC arra jó, hogy számba vegye az Erőterv teljesítményének legfontosabb elemeit.	1	5	3.31	1.49	45.15%
6. A BSC számszerűsíti az Erőterv stratégiaiilag kritikus, de a számvitel által nem mért erőforrásait.	1	5	3.23	1.36	42.20%
7. A BSC a minőségirányítási rendszer hasznos eleme.	1	4	2.92	1.12	38.15%
8. A BSC megfelelő működtetéséhez megvannak a megfelelő külső környezeti körülmények.	1	5	2.67	1.15	43.30%
9. A BSC megfelelő működtetéséhez megvannak a megfelelő belső szervezeti körülmények.	1	5	2.31	1.18	51.23%

36. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. vezetőinek véleménye a vállalat balanced scorecardjáról

A balanced scorecardot elméletileg majd' mindenki jó dolognak tartja. A módszertan alapvetően hasznos a piaci siker szempontjából, de megoszlanak a vélemények arról, hogy a stratégiai célok megfogalmazása, ezek megvalósulásának mérése, valamint a teljesítmény és az erőforrások számba vétele szempontjából hasznos-e. Bár korántsem egységes véleménnyel, de az utolsó helyek és az alacsony átlagok mellett szólnak, hogy a BSC megfelelő működtetéséhez nincsenek meg a belső és külső körülmények.

A 10. pontban mindenki szabadon is kifejtette véleményét. „A BSC működtetéséhez rendkívül fontos a társaság dolgozóit megnyerni” – fogalmazza meg álláspontját a fentiek kiegészítéseképpen az egyik főmérnök. „A modell elméletileg jó, de az egyedi mérnöki feladatok mérése a gyakorlatban nem megoldott, ezért a napi életben való alkalmazása nálunk nem hoz megfelelő hasznót a

ráfordításhoz képest.” – írja egy másik. „Elméletileg jó dolog, de a jelenlegi rendszer túlnyomóan pénzügyi mutatókra épül, ezért a távlati stratégiát nem segíti” – szól egy harmadik vélemény. „A BSC egy stratégiai mutatószámrendszer, s az ETV-nél ezért nem működik, mivel nincs stratégiai vezetés, vezetési folyamat és gondolkodás.” – rögzíti egy negyedik főmérnök. „A BSC a szervezettől kreativitást igényel – szemben a hagyományos mérőeszközökkel, nem lehet erőszakosan bevezetni. Megfelelő kulturális háttér hiányában elhal” – vélekedik végül a gazdasági vezető.

Szerepértelmezés és lehetőségek I.: a gazdasági ügyvitel vezetése

*„Ezt a céget három ember zsebből el tudná vezetni.”
Adamikné Kovács Katalin, a Pénzügyi és Számviteli Osztály volt vezetője*

A privatizáció után Sónyi János, az addigi gazdasági vezető elment az Erőtervtől. Távozásával a munkakör meg is szűnt; a gazdasági ügyvitel vezetése a Pénzügyi és Számviteli Osztály vezetője, Adamikné Kovács Katalin kezébe került.

Katalin ekkor már évtizedek óta a cégnél dolgozott. Bár sokszor hangsúlyozta, hogy őt a mérnökökhöz képest más fából faragták (még vicces történeteket is mesélt arról, hogy miként élcélődtek vele mérnök kollégái vezetői értekezleteken tervezői ismereteinek hiányos voltát kihasználva), a vállalat szellemisége és az alaptevékenység jellemzői szükségszerűen beledolgozták magukat az osztályvezető asszony személyiségébe és munkájába. Az összefüggések komplex szemléltetésével ítélte meg az iparágat, kritikusan és értő módon szólt a projektmunkákról, a szakmai befektető szerepéről és magatartásáról.

Katalin az osztályon jelentős tekintéllyel igen nagy fegyelmet tartott; beosztottai alapvetően kivitelezői szerepben dolgoztak alatta. A szakmai értekezleteken véleményét és szemléletmódját következetesen és erőteljesen nyilvánította ki; a negyedéves zárásokkor általában forrón izzott a levegő. Szakmájáról, szerepfelfogásáról szólva szívesen mondta el, hogy ő valójában a pénzügyeket szereti, a számvitelt kevésbé. Nem egyszer panaszkodott viszont amiatt, hogy rajta kívül nincsen más pénzügyi-számviteli végzettségű a szervezetben; süket füleknek szól még akkor is, ha kézenfekvő közgazdasági kategóriákról beszél. „Óriási konfliktusokat éltünk át; nem volt meg a szakmai minimum, alapvető fogalmakkal nem voltak tisztában.” – fogalmazott. A háromszáz erőterves egyetemet végzett ember imígyen „félművelt egyéniségek gyülekezete”, akik nem, hogy

nem élnek ebben a szemléletben, de egyáltalán nem is szeretik a gazdasági jellegű belső szabályokat.

Katalin hitt e szabályok erejében. Osztályvezetősége idején meggyőződése volt, hogy a belső döntéstámogató mechanizmusok kiváló működése csak azon múlik, sikerül-e érvényt szerezni a már meglévő, s a kérdéseket megfelelő módon koordináló vezérigazgatói előírásoknak és utasításoknak (így például a tervezéssel, a projektirányítással vagy kalkulációval kapcsolatos szabályoknak). Még határozottabb volt az informatikát illetően: elmondása szerint nem akart foglalkozni az ügyviteli szoftverek fejlesztésével. „Az új rendszer nem hoz többet. Mindegy, hogy TOPINFO vagy más, nem ez számít” – vélekedik. Most is meggyőződése, hogy az Erőtervnek nem volt szüksége az elszámolási rendszerek folyamatos jobbítására, de a finn tulajdonosok sem igényelték ezt. „Csak a nyereséggel törődtek, a kiküldött beszámolókra soha a kutya vissza nem kérdezett.” Az eredmények alapján Katalin nem látja az igazát annak, hogy a tulajdonosok által szorgalmazott változások bármilyen hasznot is hoztak. A szervezeti átalakítások például szerinte esetlegesek és koncepciótlanok voltak, ráadásul a vezérigazgatónak sem volt határozott elképzelése a vállalatról. Meggyőződése, hogy a tanácsadók vagyonokért való foglalkoztatása is az önálló döntésre való képtelenséget igazolja.

Az egykori Pénzügyi és Számviteli Osztályvezető úgy véli, a költségeket illetően az erőterves képlet nagyon egyszerű. A költségek ugyanis lényegében a béreket és a fenntartást foglalják magukban, az alapkérdés pedig az: a cég ki tudja-e ezek összegét gazdálkodni vagy nem. Katalin szerint mindig is egy túl tagolt irányítás mentén, tudományos elvek figyelembe vételével próbálták irányítani a céget, ahelyett, hogy a dönteni képes, a működést kiválóan átlátó vezérigazgató, illetve a nagyhatalmú gazdasági és műszaki vezető hármasa igazgatta volna el (könnyedén) azt. A gazdasági ügyvitel volt vezetőjének meggyőződése: kizárólag költségnevelésre volt és van szükség, „attól ugyanis nem lesz kevesebb, hogy szétcincálom”. Ráadásul a megbontás több hátránnyal is jár. Egyfelől sok idő, energia, pénz; másfelől a mély költségszámításból és –elemzésből mindenki látja, hogy melyik egységnél mekkora az erőforrás-felhasználás, illetve ennek az értékteremtéshez viszonyított aránya, s ez alapot ad a pótlólagos erőforrásokért folyó küzdelemre. A részletesen tagolt mérőrendszer felesleges, mert „hiába mérem félóránként azt, amit csinál; attól még azt csinál, amit akar. Az nem igaz, hogy a szétszedéstől jobban tud dönteni. Én meg, ha tudom az alapszámokat, azon mit van mit részletezni?”

*„Az angolszász management, illetve cost accountingot kell működtetni, és kész.”
Katona Zoltán, az ETV - Erőterv Rt. gazdasági igazgatója*

A 2001-es évben elnökváltás történt az anyacégnél, új menedzsment került a vállalatcsoport élére, mely – a kedvezőtlen mutatókat kijavítandó – új szemléletet is hozott.

Az Erőterv-nél Adamikné Kovács Katalin nyugdíjba ment. A gazdasági ügyvitel élére, az újra létrehozott gazdasági igazgatói pozícióba Katona Zoltánt vették fel. Katona úr egy multinacionális cégtől érkezett; hozta magával szakmai tapasztalatát és üzleti szemléletét. „Én kívülálló vagyok; nem értem teljesen, hogy a szakmában mi történik.” – hangsúlyozta szerényen, úgy, hogy szakmán persze itt a tervezést értette. Mert hogy a gazdasági vezetést illetően igen határozott elképzelésekkel rukkolt elő.

Zoltán meggyőződése, hogy az Erőterv öelötte rosszul működő, összehangolatlan beszámolórendszert birtokolt. A főkönyvelő számolgatott, de a mérnök nem értett belőle semmit. A legutóbbi időig szerinte éppen az volt a problémája az Erőterv-nek, hogy nem tudta: birtokában van-e valójában erőforrásainak. Bár létezett egyfajta lappangó ismeret arról, hogy mit tudnak az emberek; mindez valódi tudássá azonban Katona úr szerint csak akkor válhatott volna, ha a vezetés képes lett volna azt aktívan alakítani. Azaz, ha a felső vezetés tudta és képviselte volna, mire van szükség, és ehhez képest formálta volna a tudásbázist. Úgy véli, a Paksi Atomerőművel foglalkozó egységen kívül, ahol a működés jobban tervezhető, tudatosabban, a vevővel együttműködve lehet dolgozni, a piacról érkező impulzusok reaktív kielégítése történt és történik részben ma is.

Logikája szerint a piaci versenyben fennmaradni kívánó Erőterv – a hatékonyság célkitűzése mentén – olyan szakmákat tarthat fenn és működtethet, azaz olyan embereket foglalkoztathat, akikre piaci igény van. Ahhoz viszont, hogy a szervezeti tagok számára is világossá váljon: hány és milyen emberre van szükség, működtetni kell egy olyan költségszámítási és kapacitásmenedzsment rendszert, amely „számokra fordítja át” a piacot, az igényeket és a belső szervezeti szükségletet. Katona úr szerint csak így tudatosodik az emberekben a szükséges tudás léte és ennek szintje.

A gazdasági igazgató meggyőződése, hogy a mérnököknek a gazdasági ügyvitel működésének elvi alapjait és mikéntjét nem kell feltétlenül ismerniük. Létezik azonban „egy pár olyan mutató, amihez igenis közük van”: ilyen például az emberenkénti kihasználtság, azaz, hogy az adott periódusban hány százalékban kell eladniuk munkájukat. Úgy látja: az Erőterv-nél sajnos nem tudatosult, hogy a

dolgozó ideje a gazdálkodás tárgya, munkavállalóként tehát gazdálkodni kell az idővel. Céljává lett, hogy a megalkotandó teljesítményértékelési rendszer rájuk kényszerítse mindezt.

Zoltán azt is kulcsproblémának látja, hogy az előző esztendőig az egyes üzleti egységekben az alapmutatók nem álltak össze világos szerkezetbe. Nem léteztek naturális mutatók, az árrés-orientáltság dominált, s az értéket teremtő mérnökök ebben a szellemben dolgoztak. Nem működtek tiszta, pontosan elhatárolt felelősségi és elszámolási egységek. Az eredményre törekvő üzleti egységek egy „erőforrás-gyűjtőből” elégítették ki szükségleteiket, maga az erőforrás azonban közös, ennél fogva senkié sem volt.

A jelenlegi rendszer középpontjában az ember és a megtermelt óra áll. Úgy véli, világossá vált az összefüggések láncolata a vállalati profittól az árrésen, a fix és változó órák szétválasztásán keresztül az alap naturális mutatókig. A mérnöknek pedig immár egyértelművé válik, hogy munkája hogyan épül be a szervezeti teljesítménybe. Az érdekeltségi rendszer csak az elvégzett munka és ennek gazdasági következményei közötti kapcsolat tiszta kimutatására épülhet. Az egyszerű szervezet lényegi elemei egyfelől a projekteket kezelő üzleti területek, valamint a piacképesen tartott erőforrás-csapat. Meggyőződése, hogy a szervezetet áthatja a stratégiaorientáltság, a működés tervezésének és irányításának bázisát pedig egy „fapados”, pénzügyi mutatószámokra épülő, a projektek mérésére is alkalmas rendszer képezi. Nagyon bonyolult mérési és értékelési rendszert Zoltán sem tart működőképesnek és célszerűnek. „Úgy van ez, mint amikor egy Trabantot díszít fel tulajdonosa gyönyörűre, rengeteg hasznosnak tűnő kiegészítővel, eszközzel, elemmel, szerkezettel – ám a Trabant attól még Trabant marad. Ha például a Balanced Scorecard csak egy karácsonyfadísz, amit ráaggatnak a szervezetre, de az még nem érett meg rá, akkor a szervezet nem fogja azt használni.” – vélekedik. Azzal, hogy kiépült a kapacitásmenedzsment, újragondolták az egységszintű költségek számítását és az árképzést, „beszerelték a Trabant kilométeróráját”. Mindez számára azt jelenti, hogy létezik immár alapszintű, de biztos tudás a szervezetről. Ki lehet vele találni, hogy milyen és mennyi emberre van szükség. A minőségi mutatók, a „finomabb módszerek” szerinte csak eztán jöhetnek.

Katona Zoltán fejében tehát a szellemi tőke értékelése, a kapacitás, a költségszámítás és az árképzés összekapcsolódó elemek. A gazdasági vezető a vállalathoz kerülése után gőzerővel fogott hát hozzá, hogy a vezetés tudatosan és világosan láthassa: az árrés és a létszám hogyan függ össze. Így ma már mérhető, hogy az emberek kihasználtsága hogyan alakul, ez hogyan függ össze a

költségekkel és az árbevétellel. Az alapkategóriák segítségével működtetett visszacsatoló mechanizmus alapján pedig immár le lehet vonni a következtetéseket. A mérés és a controlling ugyanakkor meggyőződése szerint csak arra jó, hogy jelezzen (pl. kapacitások rossz kihasználtságát); azt, hogy milyen emberekre van szükség, „ki kell szagolni”. A konfliktusok, a disszonanciák feltárására jó a mérés; a megoldás viszont jó menedzsmentet igényel, aki a számokat ismeri, de „szaglása is van.”

Szerepértelmezés és lehetőségek II.: az operatív controlling története

*„Úgy kell megszervezni az adatszolgáltatást, hogy az a termelést ne hátráltassa.
Átgondolt, optimális gyakoriságú költségelemzések kellenek.”
Szivós Károly, Minőségirányítási vezető, az Erőterv volt vezérigazgatója*

Az alaptevékenységhez kötődő, a tervezést, mérést és elemzést komplex módon megvalósító, egyperiódusú (operatív) controlling kiépítésének szükségessége az 1997-es esztendő elején fogalmazódott meg a felső vezetésben. A fejlesztési folyamat motorja külső tanácsadóként egy hazai elemző és informatikai cég szakembere, Nyers József lett. A mintegy másfél éves előkészítő tevékenység után, melyet Nyers úr egy a pénzügyi osztályon dolgozó munkatárssal végzett, hivatalosan 1999. január elsejétől kezdett működni a „controlling”. Az együttgondolkodás során ugyanakkor a Pénzügyi és Számviteli Osztályon feszültségek keletkeztek; a téma így innen kikerülve közvetlenül a vezérigazgató felügyelete alá sorolódott. A funkció működtetése az induláskor nem jelentett intézményesülést is, azaz controlleri munkakört nem hoztak létre az Erőtervben.

1999. szeptemberében Nyers úr három oldalas összefoglalót készített a „controlling bevezetésének, valamint első félévi működésének tapasztalatairól”. Örömmel számolt be arról, hogy az év eleji kezdéskor az elvi modellen kívül a gyakorlati megvalósításhoz szükséges elemek is rendelkezésre álltak. A szabályozást ráadásul a vállalat vezetése Vezérigazgatói utasításban foglalta keretbe. Az informatikai háttérrel – Nyers úr szerint jól – a Microsoft Excel program, illetve a TOPINFO munkaidő-nyilvántartási és bérmodulja, valamint a pénzügyi-számviteli modulja biztosította. A controlling rendszer elemeiként a munkaszámrendszert, az előkalkulációt, a szerződések nyilvántartását, a munkaidő-nyilvántartást és bérszámfejtést, illetve a pénzügyi-számviteli modult határozta meg és elemezte röviden. Kiderült: bár sokat dolgoztak, számos ponton azért még igen nagy fejlesztési

szükséglet mutatkozik. „Az új rendszer elfogadtatása, a projektek értékelésének új megközelítése lassan halad, e folyamat türelmet és időt igényel” – írta tanulmánya végén.

Az összefoglaló megszületése után egy hónappal készült interjút Nyers úr azzal kezdte, hogy „controlling a cégnél nincs.” Szerinte, ha ebben az időben valamiről beszélni lehet, az a költségek bizonyos szintű ellenőrzése. Mint elmondta: a számviteli rendszer felülvizsgálatát célzó és az operatív kontroll mechanizmus kiterjesztését eredményező munka onnan indult ki, hogy a cég auditora nem volt megelégedve az önköltségszámítással, túl elnagyoltnak találva azt. Amikor végül vizsgálódásai után a mérlegértékeket nem kívánta elfogadni, megszületett a felmérésre szóló megbízás, majd hosszas munka után a 47. számú utasítás.

1999. őszén az a controlling és vezetési tanácsadó cég kapott működéskorszerűsítési megbízást a cégvezetéstől; amely egy évvel korábban a balanced scorecard bevezetését is elvégezte. A tanácsadók számos más javaslat mellett az év végére megfogalmazták az operatív controlleri funkció és munkakör 2000. elejétől való létrehozásának szükségességét.

A következő évtől az Erőtervben valóban intézményesült is a controlling. A munkakör első betöltője egy vidéki városban közgazdászként végzett hölgy, Gerencsér Titanilla volt. Bár a munkaköri leírást – szakmai meggyőződése, munkatapasztalatai és a vállalati elemzések alapján mutatkozó igények alapján, a Pénzügyi és Számviteli Osztályvezetővel egyeztetve – a tanácsadó elkészítette, az operatív controller mindennapos tevékenységének tartalma nem igazodott egészen ehhez. Korábbi személyes megfigyeléseim is alátámasztották az első controller elbeszélését: munkájának döntő részét a primer adatbevitel (alapbizonylatok újrarögzítése, illetve a pénzügyi funkció támogatása), valamint a havi, tulajdonosnak szóló beszámolók összeállítása tette ki. Az operatív és a középtávú tervezés kialakítását és fejlesztését nem ő, hanem a stratégiai controller, Wagner Gábor koordinálta. Költség- és árbevétel-elemzésekkel, belső beszámolók összeállításával, egyedi kérések alapján kivitelezett számításokkal pedig munkaidejének elenyésző százaléka telt. Energiáit felemésztette a pénzügyi-számviteli alapfunkciók segítése, illetve a periodikusan jelentkező külső beszámolók összeállítása. A controlleri funkció alapvetően elszigetelt maradt.

Ma már elmondható, hogy Titanilla elfogadottságát a szervezetben nem sikerült a megfelelő szintre emelni(e). Befolyásoló erejének, hatalmának alacsony szintje következhetett abból, hogy szerepét az adott gazdálkodási helyzetben a belső érintettek nem érezték kritikusnak. Okként szolgálhat az Osztályvezető szemlélete és szerepdefiníciója is. Mindenképpen lényeges, hogy a controller

közgazdász végzettséggel, diplomamunkáját számviteli konszolidációs kérdésekből írva került ki a főiskoláról. Fontos, hogy munkatapasztalatokkal nem rendelkező, az iparág sajátosságait érdemben nem ismerő hölgy volt, akinek hónapokba került, mire valamennyire megismerte az alapl működést, s feladataként amúgy is elsősorban a gazdasági ügyvitel támogatása, és nem a hatékony vezetési döntések elősegítése, a tervezés, a kontroll és az elemzés definiálódott.

Pechtol Attila a Pénzügyi és Számviteli Főiskolát frissen elvégezve, 2001. júniusában eredetileg nem az operatív controller utódjaként érkezett a céghez. Az akkori elképzelések szerint Titanilla tevékenységét projektcontrolling egészítette volna ki, s ennek felelős irányítójaként dolgozott volna társa mellett az új munkatárs. Aztán néhány napon belül kiderült: egyedül neki kell ellátnia valamennyi controlleri feladatot. Az új munkaerőnek kezébe nyomták a munkaköri leírást, a Szervezeti és Működési Szabályzatot, a funkció működését érintő belső szabályzatokat. A leköszönő és az őt váltó controller az átfedő napokban tartalmi egyeztetést végzett egymással.

Az új munkatárs tevékenységében a hangsúly először a jelentések összeállítására, illetve újragondolására és megújítására esett, elmondása szerint számára ezek kaptak prioritást. A „riportok” a tulajdonos felé történő adatjelentés mellett ugyanakkor a házon belüli, vezetőknek szóló kimutatások elkészítését is jelentették. Alapvető – szemléletbeli és formai-tartalmi – változásként rögzíthető, hogy a tulajdonos számára készített jelentések és a vezetők riportok struktúrája és fő kategóriái egyezővé váltak, úgy, hogy a belső érintetteknek szánt adattáblák természetesen sokkal részletesebbek. Ez igen lényeges módosulás: míg régebben a tulajdonos által elvárt adathalmaz elkészítése – a beszámolás határidejét megelőző napokban különösen – jelentős munkaráfordítással és különszámításokkal volt lehetséges, ettől kezdve a belső és külső jelentések között csak az aggregáltsági szintet illetően van különbség; a leképző modell, a részeredmények és a végeredmény egyezik.

Természetesen ez csak a periodikus beszámolásra vonatkozik: az egyedi beruházási elemzésekre, a kapacitástervezésre, a rendelésállomány elemzésére, a projektelszámolásra stb. nem – ezek vezetői információk.

Attila magát technokrataként határozza meg. Eszerint jelzi, melyik a problémásnak tűnő érték, s az igazgatók dolga, hogy eldöntsék: mehet-e (esetleg pl. negatív eltérés esetén, egyéb szempontok miatt mégis). A rendszer állítása szerint őalatta nagyon sokat fejlődött, s ez láthatólag szakmai büszkeséggel tölti el. Most már „az Excelben minden össze van kötve mindennel, jól s hatékonyan

működik, kár, hogy éppen most megy el...” Bár, szerinte a várható értékeket például továbbra is célszerű lesz az Excelben kezelni; jóval átláthatóbb, könnyebb munkát tesz lehetővé tudniillik, mint az integrált rendszer.

A költségek számításának és elemzésének közelmúltja és jelene

1999 első fele különösen izgalmas időszak volt a cég életében.

Az ETV - Erőterv Rt. vezetése a hatékonyság és eredményesség növelése érdekében, de határozott tulajdonosi nyomásra is kezdeményezte az akkori *szervezeti struktúra* átalakítását. Az értékteremtés központjaiként az irodák helyett definiált Üzleti egységek jelentek meg. A szervezeti forma változása új munka- és hatásköröket, felelősségeket, érdekeltségeket, új információszükségletet hozott magával. A vállalatnál már 1997-ben megjelentek az *IVO POWER ENGINEERING OY* *belső előírásai*, melyeket (türelmi idővel bár, de) a kötelezően írt elő leányvállalata számára. Az előírások a működés tervezésének, leképezésének és kontrolljának minden lényeges aspektusát érintették. A standardokat gőzerővel lefordították magyarra, majd próbálták a helyi körülményekre értelmezni. Ez egyes esetekben könnyen, más esetekben igen nehezen és lassan tudott csak megvalósulni. 1999-ben az adaptálási tevékenység még javában folyt, s kezdett „ráégni a szereplők körmére”. Ráadásul az Erőtervnek léteztek a működésre vonatkozó első-, másod- és harmadik szintű saját szabályzatai; feladatként mutatkozott ezek újragondolása és a gyakorlatba történő átültetése is.

A '99-es esztendő ugyancsak sok energiát felemésztő vállalkozása volt a *TOPINFO ügyviteli rendszer* beüzemelésének lezárása. A TPA az ezredfordulóig működött, egyrészt át kellett tehát venni ennek funkcióit; másrészt az évek óta a cégnél lévő eszköz számos szempontból nem dolgozott ideálisan. A controlling modul gyakorlatilag nem üzemelt, a kereskedelmi modul tesztelés alatt állott. Mindeközben hozni kellett az előirányzatokat, az anyavállalat számára a következő évre szóló pénzügyi tervnek pedig október végére kész kellett lennie.

1999 őszén a költségek tervezése, elszámolása és elemzése tekintetében a következők jellemezték a szervezet:

- A rendszer működtetőinek legfőbb célja a költségek helyes (a szabályozóknak, illetve a tulajdonos elvárásainak megfelelő) elszámolása volt. A költségértékek képzése mögött kimondva nem jelent meg sem döntéstámogató szándék, sem a munkatársak motivációja, magatartás-befolyásolása. A rendszer nagymértékben differenciálatlan volt; lényegét a költségnemi, illetve a

munkaszámok szerint egyszerű elszámolás adta. Bár megjelentek tervezett költségértékek is (összvállalati szinten, valamint néhány projektre), a működés hangsúlyosan a tényleges erőforrás-felhasználás rögzítésére összpontosított. E tevékenységek során az elmúlt, illetve az éppen következő periódus állt a középpontban.

- Valódi, analitikus és lebontott *költségtervezésről* ebben az időszakban nem beszélhetünk. Ami a szervezeti szintet illeti: a Pénzügyi és Számviteli Osztály az A típusú eredménykimutatás szerinti költségnemek tervezésére koncentrált. Mint hogy a költségek kb. hetven százalékát a bér- és jövedelemköltségek és ezek járulékai jelentették, a bázisadatok, a várható létszámváltozás és bérkorrekció segítségével e költségnemet könnyen előre tudták vetíteni. A rezsiköltségekkel és az amortizációval szintén nem volt probléma; ahol viszont érdemi elemzésre lett volna szükség, már gondok adódtak: a tervezésnek igen problematikus részét képezte például az alvállalkozókra (altervezőkre) vonatkozó éves terv elkészítése.
- Az irodák a tulajdonostól átvett adattáblákban tervezték a projektmunkaszámra nem kerülő általános (marketing, szervezetfejlesztési, igénybe vett szolgáltatási) költségeket. A projektek tervezésére létezett egy Excel-munkalap („előkalulációs füzet”), ebben elvileg a könyvelési adatokkal megegyezően rögzítették a projekthez rendelhető költségeket. A gyakorlatban sajnos elenyésző számú projektterv született meg, illetve a Kereskedelmi iroda, amely összesítette volna ezeket, nagyon keveset kapott meg a projektvezetőktől. A TOPINFO-ba a terveket elvileg be lehetett volna vinni munkaszámok szerint, de ez 1999-ben még nem valósult meg.
- A *költségek elszámolása* működött a legjobban. A beérkező altervezői számlát iktatták, majd átküldték a Kereskedelmi irodára, ahol beazonosították a szerződést, a munkaszámot, a felelőst, s beszerezték a teljesítést igazoló okmányokat. A szükséges mellékletekkel felszerelt mappát aztán átküldték a Pénzügyi és Számviteli Osztályra. Ők igazoltatták a számlát a felelőssel, majd könyvelték az altervezői tételt a TOPINFO-ba. Az egyéb költségszámlák esetében a Pénzügyi és Számviteli Osztály maga iktatott, igazoltatott, s aztán könyvelt. A munkatársak kapacitását nem tervezték; a ténylegesen felhasznált kapacitást előbb munkanapokban, majd munkaórákban mérték (dolgozói önköltés formájában). Az irodavezetők engedélye után munkaszámonként rögzítették a dolgozói munkaidőt (ami aztán lényeges inputja volt a bérszámfejtésnek). Az általános költség számlákon gyűjtött költségeket az összköltség arányában a termelő munkaszámok között osztották fel. A vevői számlázás munkaszám-fázisonként történt; a kiszámlázás után a munkaszám-fázishoz

tartozó termelési költség az értékesítés közvetlen költsége lett. A munkaszámok szerinti költség tehát így állt össze. A szervezeti egységek változó költségeire saját általános, (három Üzleti egység esetében az Erőmű Mérnökirodától kapott általános) és vállalati általános költség rakódott. A marketing általános költségeket a szerződéses árbevétel arányában, a többi általános költséget az elméleti létszám arányában osztották fel. A kódrendszer lehetővé tette a költséghelyek, a munkaszámok és az általános költségek összekapcsolását, kölcsönös meghatározását.

- A *viSSzacsaTolás és beszámolás* terén a tervezéshez hasonló egyszerűség mutatkozott. Egyrészt a Kereskedelmi Iroda havi gyorsjelentéseket készített a rendelésállományra, az ajánlati állományra, a kiszámlázatlan rendelésállományra, illetve a költségkeretekre vonatkozóan, másrészt rendszertelenül kimutatással szolgált az irodánkénti altervezőkről. Ezen kívül a TPA állomány (kimenő számlák, bejövő számlák, szerződések, belső megbízások) segítségével havi záraskor úgynevezett TPA tablók készültek, melyek adatokat szállítottak az árbevétel/rendelés állományról, a várható bevételekről, a kitűzött árbevétel százalékos változásáról, a határidőre kimenő és a csúszó számlákról – tehát a teljesítményekről. Ezen kívül a kalkulációs füzetben követő és utókalkuláció is lehetővé vált volna, ha a tervek megszületnek. A számviteli munkatársak hó végén az irodák költségnemek szerinti tényköltségeiről nyomtatványt gyártottak. Az irodák vezetői számára legyártott kulcsmutató az „altervezővel csökkentett bruttó árbevétel volt.” Ezekon kívül kérés esetén egyedi kimutatásokkal is szolgáltak (automatikusan nem „kaptak”; a gépben egyébként ők maguk is utánanézhettek).

Az Erőterven belül a struktúrával, az ügyviteli rendszerrel, a tulajdonosi elvárásoknak való megfeleléssel, a szervezet hatékonyságával és piaci eredményességével összefüggő komplex kérdések kezelésére belső indíttatású, önerőből, saját ötletekből táplálkozó fejlesztési folyamat vette kezdetét. Ennek ellenére (illetve ennek előterében) a vezetés 1999 szeptemberében, a sikeres balanced scorecard bevezetés után működéskorszerűsítés tárgyában megbízást adott egy vezetési és controlling tanácsadó szervezetnek. A projekt célja hivatalosan az volt, hogy végrehajtsák az „addig elmaradt” folyamatszervezést, kialakítsák a folyamatorientált irányítást, gyorsítsák a döntéshozatalt, szabályozzák az Üzleti egységek és a központ közötti munkamegosztást, illetve – alkalmazkodva a tulajdonos standardjaihoz – a hazai környezeti tényezőknek megfelelő standardokat alakítsanak ki. A projektmunka négy teamben („Operatív controlling”, „Projekt- és megbízásmenedzsment”, „Termékfejlesztés és termékadaptáció”, illetve „Marketing és értékesítés”) vette kezdetét, és az előzetes tervek szerint 2000. januárjában kellett lezárulnia.

A költségek tervezésével, elszámolásával és elemzésével kapcsolatos szándékok az „Operatív controlling” team keretében kaptak teret. A teamet két tanácsadó és három erőterves kolléga (Adamikné Kovács Katalin, a Pénzügyi és Számviteli Osztály vezetője, helyettese, Goda Júlia, valamint Wagner Gábor, BSC felelős, a stratégiai controlling funkció vezetője) alkotta.

A tevékenység helyzetfelméréssel, a létező standardok tanulmányozásával kezdődött, majd a jövőkép megfogalmazásával és folyamatracionalizálási lépésekkel folytatódott. A team a következő, rövidtávon mindenképpen megoldandó feladatok elvégzését tekintette lényegesnek (megfogalmazásuk Wagner Gábor és az egyik tanácsadó nevéhez kötődik):

1. Olyan projekt- és megbízástervezés kivitelezése, amelyben a műszaki és a gazdasági szempontok párhuzamosan, egységben érvényesülnek; ennek érdekében biztosítani kell a TOPINFO szoftver összekapcsolását bizonyos mérnöki (projekt)tervező programokkal.
2. Az addig nem létező kapacitástervezés és –foglalás rendszerbe illesztése, illetve a tényleges munkaidők rögzíthetőségének biztosítása
3. A szervezeti egységek közötti költség- és teljesítményátadások elszámolása (az elszámolóárak és a vetítési alapok kérdésköre)
4. A standard vezetői beszámolók rendszerének kidolgozása, az ad-hoc lekérdezések lehetőségének megteremtése
5. Végül a tervezéshez és az elszámoláshoz szükséges kódrendszer felülvizsgálata

A vezérigazgató a fenti tervek visszacsatolása után kijelentette, hogy bár a projektkontroll valóban kulcsfontosságú, annak egyedül a TOPINFO-ban kell megvalósulnia. Másrészt állásfoglalása szerint míg a kapacitások tervezése igen, lefoglalásuk „nem része a jövőképnek”, következésképpen ezt ki kell venni a tervekből. A csúcsvezető rögzítette azt is, hogy az Üzleti egységek közötti teljesítményátadások ugyan léteznek majd a jövő Erőtervében, mivel azonban mértékük nem lesz jelentős, e tényezőt a rendszernek nem kell kezelnie. Végül a vezérigazgató szerint az operatív controllingnak nem kell beszámolókat szolgáltatnia az értékteremtő egységek irányítói felé, ehelyett az egységvezetőknek maguknak kell megszerezniük a döntéshozatalhoz szükséges tudást. A megfogalmazottaktól számos ponton eltérő csúcsvezetői véleményeket a team tudomásul vette.

November végén, látva a kihívások mennyiségét, a szervezet vezetése és a vezető tanácsadók megállapodtak a controlling team munkájának célszerű meghosszabbításában. Ezek után a team két említett tagja a következő ütemtervet állította össze:

Projekt/megbízás tervezés kialakítása (december 17-ig)

- Az előkalkulációs füzet átalakítása
- Az árképző rendszer átalakítása
- A munkaszámok, rezsi munkaszámok, kódrendszer kialakítása
- A vetítési alapok meghatározása
- A felső vezetők felé benyújtandó javaslat összeállítása
- (Döntés - a beadott javaslatok átdolgozása a döntés alapján)
- Az előkalkulációs füzet dokumentálása, kiadása
- Az árképző rendszer dokumentálása, kiadása
- A kódrendszer dokumentálása

Beszámoló rendszer kialakítása (január 17-ig)

- A standard beszámoló kialakítása
- (Döntés - a beadott javaslatok átdolgozása a döntés alapján)
- A standard beszámoló kitöltéséhez szükséges lekérdező táblák meghatározása
- A hiányzó listák megírása
- A standard beszámoló kiadása
- A felső vezetői beszámoló kialakítása
- Az üzleti egység vezetői beszámoló kialakítása
- (Döntés)
- A beszámolórendszer dokumentálása

Éves tervezés kialakítása (április 30-ig)

- Az éves tervezés rendszerének kialakítása
- Javaslat a felsővezetés felé
- (Döntés)
- Az eljárásrend kidolgozása és kiadása

TOPINFO (március 1-ig)

- A szoftver moduljainak működés-vizsgálata a controlling szempontjából
- A szoftver moduljainak szükséges módosítása
- Tesztelés
- Kezelési kézikönyv megírása, kiadása

A team tagjainak hozzájárulása, munkavégzési intenzitása időközben alaposan megváltozott. Az egyik tanácsadó elhagyta a projektet, Adamikné Kovács Katalin és Goda Júlia pedig teljes egészében háttérbe húzódott. Az érdemi alkotó munkát Wagner Gábor végezte; a tanácsadó tapasztalataival és szaktudásával, de korlátozott helyismerettel tudta támogatni őt. 2000. márciusára született meg az a koncepció, amely az operatív controlling team működésének eredményeit foglalta össze.

A javaslat szerint az Erőterv Rt. öt évre – gördülő tervezéssel – készíti el számviteli-pénzügyi szemléletű, összevont üzleti tervét, benne a költségtervekkel. Az éves (ellenáramlatú folyamat eredményeképpen kapott) tervezés két, egymással szorosan összefüggő keretben valósul meg: a projektszintű és a szervezeti egység-szintű tervekben. A „kalkulációs füzet”, illetve a hozzá kapcsolódó árképző rendszer segítségével a projektvezetők a reálfolyamatokat alkotó *projektek* értékelt erőforrás-felhasználását, árbevételét, s ezek alapján eredményét tervezik meg. A *szervezeti egység-szintű* terv az egység adott periódusbeli erőforrás-felhasználását, illetve, ha értelmezhető, árbevételét és eredményét vetíti előre. A szervezeti egység-szintű rész-tervek (valamint a felülről jövő irányelvek, illetve az üzleti terv sarokszámai) segítségével állítható össze a vállalat éves terve.

A javaslat értelmében minden **projekthez** készítendő ütemterv és eredményterv. A projekt költségtervezésének fő célja az árképzés, az elindításról szóló döntés támogatása, a hatékonysági kontroll, illetve az érdekeltiség megteremtése. A projektköltség-terv kialakítása decentralizált. E szerint az ajánlattétel felelőse, illetve a szerződéskötésért felelős személy felel a projekt tervezéséért és árképzéséért, valamint a kockázatok azonosításáért és becsléséért a szerződés létrejöttéig. A szerződés aláírása után a projektért való teljes felelősséget, tehát a pénzügyi felelősséget is a projektvezető viseli. A Pénzügyi és Számviteli Osztály felel viszont a munkaeszközben található általános költség-értékek helyességéért, és változások esetén a frissített adatok vagy verzió fő felhasználónak történő eljuttatásáért.

A projekttervezés kerete egy Excel-munkalapokból álló „kalkulációs füzet”. Az árképzés eljárása a projekt várható árbevétele szerint különbözik; módszertanilag más az 5 millió forint alatti, az 5 millió forint feletti és az ún. kiemelt projekt esetében.

Az 5 millió forint alatti szerződések esetében az árképzés csak a kalkulációs füzet főlapjának, illetve a bértáblájának kitöltésével végzendő el. (Itt a megbízás közvetlen költségeit kell megbecsülni és ezek automatikusan átmásolódnak egy összesítő lapra). A projekt finanszírozás költségeit nullának

feltételezik, és a kockázat becslő eszközt sem használják. Az 5 millió forint árbevétel feletti projektek esetében a kalkulációs füzet költségvetési lapjainak kitöltésével kell elvégezni, s szükséges kockázati, finanszírozási költségeket is kalkulálni, valamint ütemezést készíteni. A kiemelt projektek árképzése során a program szakági lapjait is használják. Az ajánlattétel felelőse ilyenkor dönthet, hogy szétosztja-e a különböző műszaki szakterületek költségbecslésének elkészítését az általa kinevezett felelős személyeknek, vagy nem, de az árképzés végső felelőssége őt terheli.

A projektköltségek kontrollját a javaslat szerint három eszköz szolgálja. A „Heti jelentést” a nagy árbevételű, illetve kiemelt projektek esetében kell vezetni, a projektek fő paramétereinek nyomon követését, illetve felügyeletét jelenti. A „Gyorsjelentés” segítségével a projektvezető meghatározott időnként képet ad a vezetőség felé a projekt jelenlegi és jövőbeli helyzetéről. A „Projekt-zárójelentést” a projekt összes tevékenységének befejezése után a projektvezető készíti el. Ebben többek között elemzi a tervezett és tényleges adatok viszonyát, eltérését. A zárójelentés ez utóbbi része azonos formában készül az előkalkulációval (illetve annak fő táblájával), annak érdekében, hogy az összehasonlíthatóság lehetősége fennálljon.

Az **üzleti egység** költségeit a szintén Excel-munkalapokat jelentő terv-dokumentum két lapon gyűjti össze. Az első (fő)lap az egyes költségvetések változó és fix részét, valamint teljes összegét tartalmazza. A második lap a fix költségek kategóriák szerinti összegzésére szolgáló segédlet. (Ennek „Összes fix” oszlopai átíródnak az első lap „Fix” soraiba.)

Az üzleti egység költségeit vázlatosan szemlélve a következő nagy tartalmi egységekbe sorolták:

- Az egység által igénybe vett szerződéses vállalkozó számlás díja.
- Anyagfelhasználás, illetve ilyen jellegű szolgáltatás igénybe vétele.
- Egyéb igénybe vett szolgáltatások.
- Az egységben dolgozó munkavállalók bére, járulékai, szociális juttatásai és egyéb járandóságai.
- Az egység tárgyi és egyéb eszközeinek értékcsökkenése.

Mindezekon kívül az egységre a szervezeti munkamegosztás részeseként terhelődő költségek, melyek

- a kivitelező egységektől,
- a segédüzemektől,
- a támogató egységektől, illetve
- az egyéb vállalati általános költség-területekről érkeznek.

A terv a költségeket tehát változó és fix részekre elkülönülten gyűjti. A változó költségek közé azok a tételek tartoznak, amelyek felmerülése az árbevétel eredményező projektek volumenéhez kötődik. A fix költségek esetében olyan erőforrás-felhasználásokról van szó, amelyek a projektek számától és jellegétől függetlenül merülnek fel. A fix költségeket a terv-dokumentum – az anyavállalat standardjához igazodva - öt csoportba sorolja.

W1: A marketing és értékesítés fix költségei

Ide tartozik egyrészt az egység által végzett marketing tevékenységek költsége, másrészt az ajánlati munkaszámra írt költség egésze vagy adott része, harmadrészt a marketing szervezet átkerült költségeit is e kategóriában jelenítjük meg.

W2: Személyzetfejlesztés

Ide sorolandó a munkatársak oktatása, fejlesztése, utaztatása tanítási céllal.

W3: Kutatás-fejlesztési költségek

E fogalom alá tartozik minden olyan kivitelezett/kivitelezendő munka értékelt erőforrás-felhasználása, melyet tervezett akciókkal támasztottak alá, és a vállalat kutatás-fejlesztési igazgatója, illetve az üzletágvezetők K+F tevékenységként soroltak be. Ezek után a költségek keretként funkcionálnak.

W4: A menedzsment költségei

E fix költségek kizárólag az üzleti egységeknél és a kivitelezési egységeknél jelennek meg, és az egység-vezető fizetésének egészét vagy egy részét (a többi ebben az esetben változó vagy a W5 kategóriába sorolt), az ide könyvelt menedzsment dologi költségeket, a kereskedelmi ügyintézők teljes bérét, illetve az egységben dolgozó titkárnő teljes vagy részleges bérét tartalmazzák.

W5: Egyéb fix költségek

Ide tartoznak a fennmaradó fix költségek: a székházfenntartás, az igazgatási osztály, a humán, a pénzügyi-számviteli, a minőségügyi, a számítástechnikai osztály, a telefonközpont költségei, illetve az egyéb vállalati általános költségek.

Az árbevételek és a költségek különböző halmazainak különbségeként az egység-szintű éves terv fedezeti szinteket tartalmaz.

Az üzleti egységek a javaslat szerint mennyiségi alapon megtervezik az egyes *kivitelezési egységektől* (EPC-ktől) adott periódusban igényelt munkaórák számát, úgy, hogy változó és fix munkaórákat is rögzítenek. Az üzleti egységek terv-munkaóráik alapján változó (produktív) és fix (nem-produktív) költségeket egyaránt kapnak a kivitelezési egységektől. A kivitelezési egységektől kapott költségeknek ezt a (produktív) részét az egyes üzleti egységekre a „produktív óráköltség” fajlagos költség-kategória segítségével terhelik. A „produktív óráköltség” egy hányados: a kivitelezési egység produktív bérköltségének (munkabér, bérpótlék, prémium, ezek TB járuléka, szakmunkásképzési járuléka és munkaadói járuléka, illetve ide számolandó még a nyugdíjasok

bérköltsége is) az egységen eladható összes munkaórával történő osztásával áll elő. Az adott üzleti egységre terhelendő EPC (munkaórához kötődő) változó és fix költség úgy áll elő, hogy az üzleti egység által igénybe vett órák számát megszorozzák az EPC produktív óráköltségével.

A koncepció az éves tervben három *segédüzemet* definiál: a gépkocsi üzemet, a nyomdát és a fénymásolót. Az üzleti egységek mennyiségi alapon megtervezik az egyes segédüzemekről adott periódusban igényelt szolgáltatásokat: a felhasznált (teljesített) gépkocsi kilométereket, a nyomtatandó A4-es oldalak számát, illetve a fénymásolt lapok területét négyzetméterben. A segédüzemek saját éves terv-dokumentumaik alapján összegzik terv-költségeiket. Ezen összköltségek és az üzleti és kivitelezési egységek mennyiségi terv-adatai (igényei, tervszámai) alapján a segédüzemekre km/Ft, db/Ft, m²/Ft fajlagos költségek számíttatnak. A segédüzemekről igénybe vett szolgáltatás változó és fix költségeit az egyes üzleti egységekre e fajlagos költség-kategória, illetve a megtervezett mennyiség segítségével terhelik.

A *támogató egységek* (pl. Igazgatási osztály, Humán osztály stb.) költségeit, illetve a vállalati általános költségeket különböző vetítési alapokkal (létszám, alapterület, fedezet) terhelik az üzleti egységekre.

A **kivitelezési egységek** (EPC-k), a **támogató egységek** és a **segédüzemek** éves terve is kizárólag költségek összesítését foglalja magában. A koncepció szerint e költségeket a tervdokumentumok az üzleti egységek lapjainak funkciójával megegyező módon, két oldalon gyűjtik össze. Az első (fő)oldal az egyes költségtételek változó és fix részét, valamint teljes összegét tartalmazza. A második (mellék)lap a fix költségek kategóriánk szerinti összegzésére szolgál. A kivitelezési egységek és a támogató egységek költségtételeinek struktúrája és tartalma kevés kivétellel teljesen megegyezik az üzleti egységek dokumentumaival.

(A **tulajdonosnak szóló** (angol nyelvű) tervek a fentitől némileg eltérő logikával bírtak. Az üzleti egységekre és a teljes szervezetre összeállított fedezeti kimutatások először a változó, majd a fix költségeket (külön véve az értékcsökkenést) vonták le az árbevételből.)

A team által megalkotott fenti koncepciót Vezérigazgatói utasítás formájában is kiadták, s így kötelező erejűvé vált. A november végi ütemtervből ugyanakkor a projektek tervezése és az éves tervezés koncepciója valósult meg a szándékoknak leginkább megfelelően. A projekttervezés gyakorisága a tapasztalatok szerint nőtt, az éves tervezés ellenáramlatú logikája működni kezdett. A TOPINFO gazdasági ügyviteli funkciói megbízhatóvá váltak, a beszámoló-listák azonban gyakran

szorultak módosításra, s a vezetők kevésbé használták őket önállóan; a controlling modullal valójában nem aknázták ki a lehetőségeket.

Érdemi lökést e folyamatokban ismét egy különlegesen izgalmas időszak, a 2001-es esztendő hozott: az év elejétől dolgozni kezdett Katona Zoltán gazdasági igazgató, majd az év nyaratól Pechtol Attila controller, az év végére megszületett a TOPINFO Oracle-lel való leváltásának, valamint az új szervezeti struktúrának a terve.

A költségtervezés, -elszámolás és –elemzés igazodott a szervezeti struktúrához.

A rendszer középpontjába egyrészt a projektek kerültek. Saját fejlesztésként 2001-ben indult el a kapacitástervező rendszer, melyet összekapcsoltak a projekttervező szofverrel. Míg a kalkulációs füzet „személytelen” volt, azaz az üzleti egységekben elméletileg tervezték meg a munkát, a konkrét embereket szükség szerint cserélgették benne (s a kalkuláció a végére emiatt sokszor igen el is csúszott), az új eszközzel lehetővé vált annak nyilvántartása, ténylegesen adott mérnök tud-e dolgozni a projektben. Ezzel a tény és a terv értékek megfeleltethetősége alapvetően javult. A kapacitástervezés, a munkaidő-nyilvántartás és a változó költségek korrekt elszámolásának segítségével megvan rá a lehetőség, hogy a projektek költségkereteit pontosan kövessék nyomon.

Másrészt szervezeti egységek az új rendszerben nincsenek. (Az üzleti területeket természetesen továbbra is külön mérik.) Igen jelentős változás, hogy jelenleg a rendszer nem kíséri meg a fix költségek projektekre történő felosztását. E költségeket (s a támogató területek működését) ugyanakkor erőteljesebben elemzik.

Kérdés persze, hogy az értékteremtő tevékenységek, a döntéstámogatás, a tiszta elszámolás és az elemzés felé történő koncepcionális fordulás miként csapódik le a felső- és középvezetőkben. A stratégiai erőforrások kapcsán már bemutatott kérdőív utolsó kérdéscsoportja a költségszámítás céljait, illetve hatékonyságát tesztelte.

A költségszámítás jelenlegi helyzetének megítélésében a legmagasabb értéket (a legkisebb szórással) az az állítás kapta, miszerint a rendszer hatékonyan támogatja a projektek önköltségszámítását. Figyelemre méltó, hogy a felsővezetők stratégiai döntéseinek támogatása mellett a tulajdonos tisztánlátását is szolgálja. Az adatok szerint az eszköz hatékonyan segíti az árkalkulációt is. Az üzleti döntések meghozatalában, a működés gazdaságosságának kontrolljában, illetve a versenytársakkal való összevetésben már a rendszer küzd kihívásokkal. Úgy tűnik, a kapacitáskihasználtságot a válaszadók nem a költségek segítségével (hanem valószínűleg a

naturális mutatókkal) mérnék. Az viszont egyértelműnek látszik, hogy a magatartási aspektusok a lista végére szorultak.

Vállalatunknál a költségszámítás...	Min	Max	Átlag	Szórás	Relatív szórás
1. ...hatékonyan támogatja a projektek önköltségének meghatározását.	3	5	4.31	0.85	19.84%
10. ...fontos célja a felsővezetők stratégiai, a vállalat egészét érintő döntéseinek támogatása.	1	5	4.00	1.15	28.87%
11. ...fontos célja, hogy a tulajdonos tisztán lássa az eredményességet.	1	5	3.92	1.38	35.23%
2. ...hatékonyan támogatja az ár kalkulációt.	2	5	3.85	1.14	29.73%
5. ...hatékonyan támogatja az egységszintű üzleti döntések meghozatalát.	1	5	3.38	1.39	40.97%
3. ...hatékonyan támogatja a működés gazdaságosságának kontrollját.	1	5	3.31	1.25	37.81%
6. ...hatékonyan támogatja az Erőtervnek a versenytársakkal történő összevetését.	1	5	3.08	1.44	46.84%
8. ...fontos célja a munkatársak kapacitáskihasználtságának mérése.	1	5	2.85	1.41	49.37%
4. ...hatékonyan támogatja a szervezeti egységek teljesítményértékelését.	1	5	2.62	1.50	57.43%
7. ...fontos célja a munkatársak szervezeti magatartásának befolyásolása.	1	5	2.54	1.45	57.12%
9. ...fontos célja a munkatársak motiválása a szervezeti célok megvalósításának támogatására.	1	4	2.23	1.30	58.32%

37. táblázat: Az ETV-Erőterv Rt. vezetőinek véleménye a vállalati költségszámításról

Bár tény, hogy a költségszámítás rendszere most is alakul, működéséről igen megoszlanak a vélemények. Ezt jelzik az egyes állítások minimum és maximum értékei, a szórások – de a vezetők megjegyzései is.

Az Üzleti területek vezető, s a gazdasági vezető is csak pozitívumokat mondott a rendszerről. A középvezetők (a szakági mérnökök) között ugyanakkor többen is megfogalmaztak kritikákat. „A költségszámítás nem ... működik jól..., csupán formálisan. Az eredmény/költség hozzárendelés hiányzik szervezeti szinten, ezért nem teljesül a tervezhetőség/mérés/ellenőrzés, és az ennek megfelelő motiváció, felelősségvállalás.” – írja egyikük. „A cég legjelentősebb forrása a munkaerő. Ennek mérése a munkaórákkal történik, a költségek ebből kalkulálódnak. Az egyes projektekre írt órák azonban nem valósak, különböző érdekek, szempontok szerint manipuláltak. A projektvezetők nem engednek többet írni az előre kalkulálnál, mert ez rontja a projekt értékelését. A dolgozók igyekeznek a valóságosnál többet írni, mert ez javítja a termelékenységi mutatójukat. Az el nem

számolt túlórát nem lehet feltüntetni, mert ez tényleges költséget nem jelent, de az utólagos értékelésnél ezek az órák így eltűnnek. Így a költségszámítás sem a befejezett projekt értékeléséhez, sem a jövőbeni projektek tervezéséhez nem ad korrekt képet.” – fogalmazza meg kritikus véleményét egy másik vezető. „A felsorolt célok elérésében a költségszámítás nem ... üdvöztető eszköz, mivel az ETV piaci helyzete nem a költségcsökkentő versenystratégia kiválasztását igényli.” – jegyzi meg harmadikuk, aki egyébként az önköltségre, a felső vezetésre és a tulajdonosokra vonatkozó állításra ötöt, a 3-9. állításokra viszont 1-et adott.

13.5. Az ETV-Erőterv Rt. esete – Számvetés

Az alábbiakban először az esettanulmányból a kutatási kérdésre adható válaszokat foglalom össze. Ezt követően az esettanulmány-írás módszerét értékelem.

13.5.1. A vizsgált rendszert befolyásoló kontextuális tényezők

Az Erőterv idén 52 esztendő. Amióta létezik, tervezési projekteket valósít meg. Fél száz éves történetéből negyven év viszonylagos nyugalomban telt; a külső kontextus stabilitása a szervezetben, a munkatársakban és rendszereiben mutatkozó belső stabilitással járt együtt. A rendszerváltás szinte egyik napról a másikra rázta fel a céget. A keresleti és kínálati viszonyok megváltoztak, a piaci verseny felerősödött, a tervezési munka tartalma és jellege módosult. A vállalatot az állam értékesítette; meghatározó tulajdonosa egy finn szakmai befektető lett.

Az utóbbi évek a szervezeti működés kereteinek folyamatos illeszkedési kísérleteit tükrözik. Az érdekeit egyre közvetlenebbül érvényesítő tulajdonos és az összetételében időnként módosuló felsővezetés kemény küzdelmét gyakori struktúraváltoztatás kísérte. A hatékonyság és az eredményesség fokozásának igénye, a racionalizálás szükségessége, a versenyelőny kikristályosításának, megragadásának és gyarapításának vágya, másfelől a munkahelyek elvesztésének, az erőterves közösség megszűnésének félelme, a folyamatos átszervezések zaklatottá tették a szervezetet.

A vállalat stratégiailag kritikus erőforrásait elsősorban az itt dolgozó emberek tapasztalata, szaktudása, hozzáállása, aztán az őket kiszolgáló eszközök, az őket bennfoglaló szervezet, az egész mögött ott dübörgő tőke és a piaci kapcsolatok jelentik. Talán éppen az emberek által hordozott érték

féltése és gondozása eredményezte azt, hogy a cég csak nagyon lassan állt rá a versenykörnyezet által megkövetelt működési rendre és méretre.

A költségszámítás és -elemzés a vállalatnál sajátos és érdekes életutat járt be. A történetből azonosítható a különböző tényezők struktúra- és tartalombefolyásoló ereje. E szerint három szint látszik elkülönülni:

Első szinten befolyásoló (primer) tényezők

- A rendszer formálásában kulcsszerepet játszott a mindenkori *gazdasági vezető*. Adamikné Kovács Katalin a pénzügyeket tekintette elsődlegesnek, a rendszert nem akarta differenciálni, alacsony szintű komplexitásra, s az éves beszámoló kiszolgálására törekedett. Katona Zoltán éppen ellenkezőleg: vezetői számviteli, belső orientáltságú, az értékteremtő projektekre irányuló, a középvezetőket kiszolgáló, döntéstámogató eszközt akart belőle faragni.
- Meghatározónak bizonyult *két támogató szakember* tudása és hozzáállása. Wagner Gábor, a stratégiai tervezés és kontroll felelőse a koncepciók kibontásában, a tervezés és a mérés konkrét megvalósításában nélkülözhetetlen, alkotó szerepet töltött be; Excel-munkafüzeteket, segédleteket, vezérigazgatói utasítás-tervezeteket gyártott és konzultált. Pechtol Attila operatív controller eszközszintű fejlesztésekkel tette megbízhatóan működőképpé a költségszámítást.
- Lényeges szerep jutott a *csúcsvezetőnek*. Zarándy Pál egyfelől közvetlenül is megfogalmazta elvárásait (illetve vétőjoggal bírt), másfelől ő állt minden szervezatkoncepció élén, mellyel közvetetten meghatározta a rendszer működési szintjeit. Zarándy úr bízta meg a működésfejlesztő tanácsadó csapatot is. Az új vezérigazgató viszont nem gyakorolt érdemi befolyást.
- A *tulajdonos* a költségek belső kezelésébe ténylegesen nem szólt bele, elvárta viszont, hogy az általa kívánt tartalommal és szerkezetben megkapja az információkat, s ez a tény a rendszert folyamatosan és egyre jobban a tulajdonosi szempontok érvényesítésére orientálta.
- A tapasztalatok szerint igen erős volt az *ágazati kontextus*, az iparági verseny szintjének befolyásoló ereje. Amíg a céget nem fenyegették a versenytársak, a piacvesztés, ameddig a fejlesztésre nem szorította rá az eredményesség csökkenése, a controllingon belül a költségek korrekt tervezése, elszámolása és elemzése jóval kevésbé volt fontos, mint aztán. Kiemelendő

viszont, hogy a kontextus e befolyásoló szerepét fölülírhatta a csúcsvezető és a gazdasági vezető (ez történt Adamikné Kovács Katalin működése idején).

- Alapvetően meghatározónak bizonyult az *informatika*. Jobban mondva: az informatika voltaképp maga a rendszer technikai megvalósulása. Szerepe pedig származtatott, hiszen a mindenkor informatikai megoldás vezetői döntés és pénz függvénye.
- A *profil* érdekes módon sokáig semmilyen befolyásoló erővel nem bírt. A jelenleg érvényesülő koncepcióban viszont a rendszer az ágazati jellemzőknek megfelelően, projektorientáltan működik.

Második szinten befolyásoló (szekunder) tényezők

- A költségek tervezését, elszámolását és elemzését végző számviteli alrendszer tartalmának meghatározásában nem lehet elvitatni a *jogszabályok* (állam) szerepét. E tényező relatív súlya a kilencvenes évek közepén és végén ugyanakkor jóval nagyobb volt, mint az utóbbi években.
- Az *üzleti egységek*, később *üzleti területek vezetői*nek befolyása szervezeti súlyuknál kisebbnek bizonyult. Elvárásaik, szempontjaik közvetlenül csak közvetetten kaptak teret a rendszer struktúrájának formálásában.
- A *vállalati* (szervezettervezési, controlling, informatikai) *tanácsadók* a szállított megoldásokkal, tapasztalataikkal, illetve az ehhez kapcsolódó szaktanácsadással, azzal, hogy konkrét eszközök és eljárások alkalmazásából mennyit adtak át a megbízónak, közvetlen és közvetett módon hatottak a költségekkel dolgozó rendszer működésére.
- Végül a *szervezeti kultúrának* (benne a szakismerettel kapcsolatos normákkal, a költségtudatossággal, a hagyománnyal) kétségkívül szerepe volt abban, hogy a költségekkel dolgozó rendszer ezzel a sebességgel, ilyen stációkon keresztül, ezekben a formákban érte el mai formáját.

Harmadik szinten befolyásoló (tercier) tényezők

A központi funkcionális vezetők, a munkavállalók, a vevők és a szállítók, a bankok és egyéb pénzügyintézetek, a természeti környezet, a tudomány fejlettsége és egyéb, itt nem említett tényezők szerepét a kutatás során nem találtam érdemlegesnek.

A fenti osztályozás önmagában is jellemzi és egymáshoz képest is elhelyezi a tényezőket, egyfajta listába szervezi ezeket. A lista mellett a kutatási kérdés ugyanakkor a „Költségek a vezetés szolgáltatában” kutatás keretében a befolyásoló tényezők együttállásával azonosított hat típus segítségével is megközelíthető. A cég mindenkori rendszerére ható tényezők ez alapján a következőképpen jellemezhetők:

1. A történet elején a rendszer leginkább „A gazdasági vezető rendszere”. A gazdasági vezetőt a főkönyvelő testesíti meg; az ő szemlélete és szakmai irányultsága alapvetően meghatározza a rendszer jellemzőit. Számára az állami és tulajdonosi előírások a leglényegesebbek. A tulajdonos nem szól bele a belső leképzésbe és elemzésbe, de a saját standardjai szerinti kimutatásokat elvárja. Az első számú vezető kreatívan nem alakítja a rendszert, annak formálását és irányítását ráhagyja a gazdasági vonalon dolgozóakra. A TOPINFO szoftver lehetőségei és korlátai magas szinten szabják meg a rendszer funkcionalitását. A „divízióvezetők” (irodavezetők, egység-, illetve területvezetők) érdemileg nem tudnak hatni a költségek számításának és elemzésének módjára. A verseny (és az eredménytelenség) szorongatja a céget, de ez nem eredményezi a rendszer megváltozását.
2. 1999 őszén tanácsadási projekt veszi kezdetét, s ez alapvetően érinti a költségszámítás és – elemzés kérdését is. A főkönyvelő a folyamat elején jelentős, az idő előrehaladtával azonban mindinkább háttérbe szorul. A szervezet folyamatalapú újragondolásának idején a csúcsvezető véleménye megerősödik, számos ponton dönt a rendszer leendő funkcióiról. Egyre inkább „A beágyazott csúcsvezető rendszere” látszik kirajzolódni, amelyben a profil igen fontos szerepet játszik, amelynek gerince az informatika, és amely a vállalati kultúrát hangsúlyozottabban veszi figyelembe. A módosításokat az eredménytelenséget hajtja, s ez az a korszak, amikor a gazdálkodástudomány is nagyobb szerepet kap. A modell annyiban is áll, hogy a funkcionális vezetőknek és a „divízióvezetőknek” továbbra sincs közvetlen beleszólásuk a rendszer

funkcióiba. Ez a típus ugyanakkor mégsem illeszkedik tökéletesen: nem láttatja kellően Wagner Gábor, a BSC felelős, későbbi stratégiai controller alapvető szerepét.

3. 2001-ben áll munkába a vállalat új gazdasági igazgatója; a főkönyvelő nyugdíjba vonul. A gazdasági terület vezetője a rendszert koncepcionálisan gondolja újra, s kapcsolja még jobban a működéshez. Ennek eredményeképpen az leginkább „A vevőket bekapcsoló csúcsvezetői rendszer” felé tolódik el. A költségek számítása és elemzése illeszkedik a profilhoz, modern informatikai rendszerre támaszkodik, az iparági verseny (és a vevők) diktálta szempontokat előtérbe helyezve. A szállítók egy része, az altervezők hálózata a kapacitástervezéssel „beépül” a rendszerbe. Ami miatt a modell mégsem teljesen tökéletes, az a csúcsvezető és a tulajdonos sajátos szerepének ábrázolása. A finn vezérigazgató az esettanulmány befejezéséig érdemileg nem szólt bele a költségek belső kezelésébe, legitimálva a kialakított eljárásokat. A tulajdonos elvárásait pedig a rendszer úgy teljesítette, hogy ezekhez nagyon hasonló belső információkat szolgáltatott.

Összességében megállapítható, hogy a „Költségek a vezetés szolgálatában” kutatás során, a H2a_1 és a H2a_4 hipotézisek kapcsán megfogalmazott értékelést a tanulmány hasznosan egészítette ki. Jól láttatta meg, hogy a rendszert befolyásoló tényezők hatásmechanizmusának dinamikája is van. Emellett az elemzési keretből kinyúló gondolatokat is felvetett:

- Látni kell, hogy legtöbbször nem maga a szerep, hanem a konkrét személy, a szerep megformálásának, felvállalásának módja az, ami hat. Olyan ez, mint a színházban: egy tehetséges, karakterisztikus mellékfigura elhomályosíthatja a kevésbé jól alakító címszereplő játékát.
- A rendszerrel a szervezetben igazán akkor kezdtek törődni, amikor a működés szempontjából kritikussá vált; azoknak a személyeknek pedig, akik e kritikus tényező befolyásolásában élre kerültek, szervezeti befolyása megnövekedett. A hatalom forrásainak és térképének elemzése azonban már egy újabb munka tárgya lehetne.

13.5.2. Az esettanulmány-írás módszertanának értékelése

Az ETV-Erőterv Rt. esete, úgy vélem, lényeges dimenziókkal bővítette a kijelölt kutatási kérdésre a kérdőíves felmérés segítségével adott válaszokat.

Egy konkrét vállalat kapcsán többek között mód nyílt

- az elemzésbe az idődimenziót is beemelve, folyamatában tanulmányozni egy rendszer létrejöttét,
- a szervezeti működésbe beágyazottan szemlélni a vezetői irányítás e részterületét;
- érzékeltetni a befolyásoló tényezők sokaságát, különböző szinten értelmezhető hatásmechanizmusát, bonyolult egymásra hatását,
- hangsúlyozottan rámutatni az egyének szerepére, illetve szerepértelmezésük fontosságára,
- utalni a rendszeralakítás racionális és irracionális, tudatos és esetleges elemeire,
- annak az állításnak a megtámogatására, hogy a költségek tervezése, elszámolása és elemzése kritikus szerepet tölthet be egy szervezet életében.

Az esettanulmány számomra – a kutatási folyamat szempontjából tehát – fontos eredményeket hordoz. Mivel azonban az esettanulmányok alapján megfogalmazott eredmények *érvényessége, megbízhatósága és általánosíthatósága* gyakran vitatott kérdés, a számvetés végén szükséges erre is kitérni.

Bokor (2000, 126.) szerint a kvalitatív módszerek esetében még nem alakult ki egységes értelmezési keret e három klasszikus kihívásra. Sőt, a fogalmaknak a matematikai-statisztikai alapon nyugvó megközelítésekben megjelenő klasszikus tartalmához képest kísérletek történtek az újraértelmezésre is.

Miles/Huberman (1994, 278-280.) a téma keretében öt kritériumról ír. Az alábbiakban röviden értelmezem e szempontokat, és bemutatom azokat az ajánlásokat, amelyeket igyekeztem tudatosan követni a szempontok érvényesíthetőségének céljából.

- **Objektivitás**

A nem tudatos kutatói torzítások lehetőség szerinti kiszűrését, a semlegességre törekvést, a szubjektív értékítéletek alapján történő adatgyűjtés kerülését jelenti.

Az esettanulmány-írás során személyes előfeltevéseim tudatosításával, a kutatási módszerek ismertetésével, az adatgyűjtés és feldolgozás módjának érzékeltetésével, a következtetéseknek a bemutatott adatokhoz való kapcsolásával törekedtem az objektivitásra.

- Megbízhatóság

Arra utal, hogy a kutatási folyamat stabil-e, azaz az időben később kutatók, illetve más kutatók is ugyanezeket az eredményeket hozzák-e ki leképzési eszközeimet felhasználva.

A megbízhatóság növelése érdekében világosan megfogalmaztam kutatási kérdésemet, közöltem kutatói szerepemet és státuszomat. Törekedtem a széleskörű adatgyűjtésre, az adatforrások összevetésére. A folyamat közben többször konzultáltam társkutatókkal.

- Belső érvényesség

E kritérium azt az alapvető követelményt fogalmazza meg, hogy a levont következtetések hitelesek legyenek a külső szemlélő számára.

Ennek érdekében igyekeztem logikusan, meggyőzően, jól tagoltan, átláthatóan írni. Törekedtem arra, hogy a disszertációban korábban kezelt fogalmakkal éljek, az elméleti keretet megőrizsem. Igyekeztem több, egymást kiegészítő módszerrel is megtámogatni a leírást, s rendre kerestem az alternatív magyarázatokat.

- Külső érvényesség

Ez a szempont a más helyzetekre való alkalmazhatóságot, az általánosíthatóságot fogalmazza meg.

A kifejtés során nagy súlyt fektettem a külső és belső kontextus részletes leírására, annak érdekében, hogy átlátható legyen a szituáció, illetve az olvasó összevethesse saját helyzetével a vállalatnál jellemzőket. Az általánosíthatóságot az is segítheti, hogy a disszertáció biztosította a korábban kifejtett elméleti tételekhez való illeszkedést.

- Felhasználhatóság

A fogalom arra az igényre utal, hogy az esettanulmány felhasználható legyen számomra, a vállalati szakemberek és az egyéb olvasók számára is.

Úgy érzem, az eredményekhez való hozzáférhetőség és a már említett hasznok mellett számos tartalmi elem (a helyzetek kezelésének ismertetett módjai, a strukturális megoldások stb.) szolgálhat egyedi tanulságokkal, s sarkallhat újabb kutatásokra.

Minden történetet nehéz abbahagyni. Én az írást 2002. májusában szakítottam meg mesterségesen. A vizsgált folyamatok nyilvánvalóan ettől függetlenül zajlottak és zajlanak ma is tovább, ezzel együtt úgy érzem, sikerült megfelelő módon lekerekíteni a tanulmányt.

Az esettanulmány megírásával a kutatási folyamat lezárult. A disszertáció összefoglalásával és a továbblépés lehetséges irányainak felvázolásával az utolsó tartalmi egység szolgál.

ÖSSZEFOGLALÁS

A doktori értekezés Összefoglalásában először a lezáródó kutatási folyamatot tekintem át, majd a munka legfontosabbnak vélt megállapításait összegzem. Ezt követően az eredmények hasznosíthatóságáról, illetve a kutatás által felvetett további kérdésekről, a lehetséges követő kutatási irányokról és témákról írok.

A kutatási folyamat lezárása

A doktori értekezés Összefoglalása egy sokéves kutatási-gondolkodási folyamat végére tesz pontot.

A munka kiinduló gondolatát röviden a következőképpen lehetne megfogalmazni:

feltéve, hogy az üzleti szervezetek azért is léteznek, hogy értékesíthető teljesítményeket állítsanak elő, a vállalatokat irányító vezetők biztosan törekszenek a teljesítményeket kitermelő erőforrás-felhasználás – saját szempontjaik szerint működő – rendszerekkel való leírására.

A kiinduló gondolat a keretfeltételek tisztázása után számos konkrét kérdést felvetett.

Ami a *gondolkodás határait* illeti: az „erőforrás-felhasználást” „leírni” nagyon sokféleképpen lehet. Szándékom szerint értekezésemben mérő és értékelő rendszerek kerültek a középpontba, amelyek tehát számokat rendelnek e folyamathoz, s egyben (pénzzel vagy nem pénzzel) sorrendiséget, előnyben részesítettséget is kifejeznek.

Ami a *kérdéseket* illeti: szakmailag érdekesnek, kihívásnak tűnt a „leíró rendszer” alapja, tartalma és működési folyamata, a hozzá kapcsolódó szervezeti szereplők feladata, befolyása és véleménye. E kérdések ugyanakkor legalább két szinten vethetők fel:

Egyrészt: A „költségekhez” kapcsolódó standardizált vállalati eljárások és technikák általi mérés és értékelés hogyan történik, és miért úgy valósul meg? Másfelől viszont: Melyek a vállalat hosszú távú fennmaradása és teljesítménye szempontjából a legfontosabb tényezők, és ezeket milyen mérő és értékelő eszközök jelenítik meg?

A kérdések megválaszolására beindított kutatási folyamat a következő szakaszokat és mérföldköveket jelentette:

1996. szeptember – 2000. december:	szakirodalmi forrásgyűjtés és -elemzés; a kutatási terv megfogalmazása
2001. január – 2001. június:	az empirikus kutatás előkészítése
2001. június:	a kutatási tervzet megvédése
2001. július – 2002. szeptember:	az empirikus kutatás és elemzés kivitelezése
2002. október:	a doktori értekezés benyújtása

A kutatási folyamat lezárását a kutatási kérdésekre adott válaszaim megfogalmazása jelentette. Természetesen ez nem zárja ki, hogy más, a téma iránt érdeklődő kutató ugyanezen kérdésekre eltérő válaszokat adjon. A kutatás eredményeit összefoglaló, következő pont után a magam számára én is megfogalmazok néhányat a továbblépés lehetséges irányából.

A kutatás fő megállapításai

A Bevezetésben átfogó módon soroltam fel azokat a jellemzőket, amelyeket az értekezés eredményeinek tekintek. Az értekezés 12. és 13. fejezeteinek végén részletesen bemutattam a kutatási kérdésekre adott válaszokat. E helyen tartalmi oldalról, de csupán tézisszerűen rögzítem a kutatás kivitelezése után megfogalmazható üzeneteimet.

Az előző pontban vázolt kiinduló gondolat és következmény-kérdések a disszertáció 11. fejezetében konkrét kutatási kérdésekben öltöttek testet:

Stratégiailag kritikus erőforrások és leképzésük speciális eszközei

- 1a. Mely tényezőket tekintik a vezetők vállalataik stratégiailag kritikus erőforrásainak?
- 1b. Mennyire tartják a vezetők lehetségesnek és szükségesnek a nem tárgyasult, stratégiailag kritikus erőforrások mérését? (Létezik-e az erőforrás-felhasználás nem számviteli, speciális eszköze a szervezeteknél?)

Az erőforrás-felhasználás költségek általi leképzése és elemzése

- 2a. Kik a rendszeralkotók? Milyen kontextuális tényezők játszanak lényeges szerepet a rendszerek jelenlegi jellemzőinek alakításában?
- 2b. Hogyan jellemezhetők a rendszerek irányultságukat, alaptulajdonságaikat illetően?
- 2c. Hogyan jellemezhetők a rendszerek funkcióikat és a működésüket meghatározó folyamataikat illetően?
- 2d. Mennyire elégedettek a „rendszeralkotók” a rendszerekkel?

A hipotézisek kiértékelésekor részletezett megállapításokat nem megismételve, a kutatási kérdésekre adott válaszaimat most a következő tézisekben foglalom össze:

- A hazai vállalatok stratégiai szempontból kritikus erőforrásai többségükben nem tárgyasult tényezők.

Ezek közül a legnagyobb témacsoport az „emberi tényező”; melyben az „Ember”, a vezetői és beosztotti tudás, képességek, készségek és hozzáállás jelennek meg. Stratégiaileg kiemelkedő a szervezethez kapcsolódó jellemzők szerepe is, benne a funkcionális területekkel, a szervezeti formával és a szervezési kérdésekkel. A vállalati fennmaradás és továbbélés feltételeinek harmadik lényeges csoportjaként az üzleti szervezetek kontextusa (piaci környezet) és a hozzá fűződő kapcsolatok jelennek meg.

Nem elhanyagolható ugyanakkor az anyagi tényezők: a tárgyi eszközök, az anyagok és a pénz/tőke szerepe sem. A válaszok mögött a birtoklás és a birtokolni vágyás egyaránt ott érezhető; a szervezetek „tőkérről” és „tőkehiányról”; „pénzről” és „pénzforrásról”, „fejlesztési forrásokról” és „fejlesztési források hiányáról” egyaránt szólnak.

A stratégiaileg kritikus erőforrások számba vétele, megtartása és fejlesztése a felsővezetés felelőssége. Az eredmények ugyanakkor egyöntetűen arról tudósítanak, hogy ezen erőforrások nem tárgyasult elemeinek mérése és értékelése jellemzően nem a számvitel feladata, s a vállalatok e tekintetben igényt tartanak formális, nem számviteli mérő és értékelő eszközökre.

- A (kis és közepes méretű) hazai vállalatok költség-számítási és -elemzési rendszerei alapvetően az üzleti döntések támogatására szolgálnak; a motiválás és a mozgósítás elsősorban más vezetői eszközökkel valósul meg. Ez a teljesítményértékelés, a felelősségi elv háttérbe szorulását, a számszaki információk másik dimenziójának elhanyagolását sejteti.

- A vállalati rendszerek sokszínűnek észlelt, de kevésbé differenciált eszközök; a költségszámítás és -elemzés a célokat többértően szolgálja, ám ritkán bomlik alrendszerre. Mindez egységes támogató informatikát, de szűk feladat-meghatározást is jelenthet.
- Az erőforrás-felhasználás tervezésében a hazai vállalatok jelentős hiányosságokat mutatnak. Azok a szervezetek, amelyek terveznek, elsősorban a költségnevek és a költségviselők szintjén teszik ezt; a költséghelyi tervezés gyakorisága még ennél is alacsonyabb. Jóllehet a vizsgált vállalatok méretét mindig szem előtt kell tartani, ez a tény mindenképp a decentralizált vezetés, a vezetői szándékok érvényesítése, a felelősségi elv következetes alkalmazása ellen ható tényező. Érdekes viszont, hogy a tervezők jelentős része nem (csupán) egy periódusban gondolkodik. Bár a klaszterezés technikája azt is megmutatta, hogy a tervezés terén léteznek élenjáró szervezetek, a differenciált tervezés gyakoriságára és az időhorizontra utaló eredmények egyaránt módszertani igényeket vetnek fel.
- A vállalatok tervezési gyakorlata nyilvánvalóan elemi kapcsolatban van elemzési tevékenységükkel. Az eredmények azt mutatják, hogy a nem kielégítő tervezéshez nem kielégítő elemzési gyakorlat társul. Nagy a csak költségneveinek változását vizsgáló szervezetek aránya, s az elvárhatónál magasabb a csak tényköltségeit összevető szervezetek száma. Bár a kép összetett, mégis kijelenthető, hogy számos hazai vállalatnál hiányoznak alapvető elemzési eszközök. Ezek közül egyébként az általános költségek indokoltságának és leépíthetőségének vizsgálata a leggyakoribb, ami egyebek mellett nagy költségnyomást is jelez. A vezetés értéktérmetést kontrollálni kívánó tevékenysége sok helyen korlátokba ütközik; a tények módszertani elmaradásra és ki nem aknázott hatékonysági lehetőségekre utalnak. A csoportosítás segítségével kiderült ugyanakkor, hogy az elemzés terén is vannak élenjáró szervezetek.
- A hagyományos költségszámítási és -elemzési eszközökhöz képest alternatív utakat kínáló eljárások alkalmazása ellentmondásos. Egyértelműnek tűnik, hogy a cégek sokkal kisebb aránya törekszik a költségek hosszú távú, módszeres alakítására, mint ahányan hírt adtak az általános költségek elleni küzdelemről. Emellett gyakorlatilag elenyésző a teljesítmény-előállítást megelőző tevékenységek erőforrás-felhasználására irányuló módszertanainak alkalmazása, pedig a költségek a vállalatok nagy részénél növekedtek. Ugyanilyen kevésbé jellemző a vállalatközi költség-összehasonlítás.

Mindez arra utal, hogy a hazai vállalatok költségoldalról nagy nyomás alatt vannak, ehhez azonban nem társul kielégítő módszertani eszköztár.

- A vizsgált rendszerek a kutatás szerint nem kellően dokumentáltak. Az alapelvek és magyarázatok hiánya mérés és értékelés megbízhatóságát és érvényességét érintő, fontos probléma.
- A költségszámítási és -elemzési rendszerek „alkotójának” szerepe többféle modell szerint értelmezhető. Általában az első számú vezető és a gazdasági vezető (egy információigénylő és egy információnyújtó, egy döntéshozó és egy döntéstámogató, a generális vezető és egy technokrata) kapcsolata a kerete a tartalom és az eszközkészlet kialakulásának. Előfordul olyan eset is, amikor a vevők vagy az állam ereje szintén jelentős, de olyan is, amikor a gazdasági vezető vagy a csúcsvezető egyedül tölt be meghatározó szerepet. Az egyéb kontextuális tényezők erejének tisztázása „típusfüggő”, azaz általánosságban nem lehetséges. Ez azt is jelenti, hogy az informatikai rendszer alapvető befolyásoló potenciálja nem minden esetben érvényesült.
- A vizsgált rendszerekről kialakult, az előzetes várakozásaimnál szürkébb véleményt az elégedettség-vizsgálat megerősíti: az érintett vállalati szakemberek több, mint egyharmada bevallása szerint kisebb-nagyobb mértékben elégedetlen a kutatás tárgyával.

Az eredmények hasznosíthatósága, további kutatási irányok

Meggyőződésem, hogy doktori értekezésem több módon hasznosulhat.

Egyfelől úgy vélem, a tudomány gazdagodott egy újabb kísérlettel. Egyedi szemléletben közelítettem egy olyan témát, mely „két tudományterület határán” mozog, majd empirikus kutatást kezdeményeztem és valósítottam meg kérdéseim tisztázására. Biztos vagyok benne, hogy mindkét (és csak, ha ez a két...) terület képviselői kritikus szemmel tekintenek a folyamatra és eredményeimre.

A dolgozatra adott kritika jó és üdvözlendő; a tudományos tevékenység és közösség felől szemlélve nagy haszonnak tartanám, ha munkám vita tárgyát tudná képezni.

Lényegesnek tartok ugyanakkor egy másik dimenziót is. Mert kétségtelenül szükséges a doktori értekezés kimeneteinek értékelése, hiszen alapvető kérdés, hogy a célokat milyen és mennyi új tudás „kitermelésével” érte el az adott kutató. Számomra viszont maga a kutatási folyamat is óriási értékkel bír, végeredményétől függetlenül. Tanultam, dolgoztam, tapasztalatokat szereztem, örültem, búsulakodtam, sikerrel jártam és csalódtam – ez is tudás, ráadásul olyan, ami megosztható, s a közösség hasznára válhat.

A tudományos életen kívül lényeges az oktatás szempontja is. Doktori értekezésem különböző részei eltérő módon támogathatják az egyetemi képzést: az elméleti összefoglalás tankönyvet eredményezhet, az adatelemzés példatár kidolgozását támogathatja, az esettanulmányból oktatási eset születhet.

Végül hiszem, hogy – megfelelően átdolgozott formában – a gyakorlat is haszonnal forgathatja a disszertációt. A hazai üzleti szervezetek költségszámítási és -elemzési gyakorlatáról, stratégiai erőforrásairól tudósító „friss” információk, és még inkább az ezek alapján továbbfejlődő oktatási anyagaink és módszertanaink igen értékesek lehetnek. A tudomány és az oktatás számára a kutatási eredmények számos ponton egyértelmű üzenetet küldtek: a mai magyar gyakorlatnak szüksége van az elméletre.

A doktori értekezésben több helyen is érzékeltettem, hogy, jóllehet fontosak, a kutatás bizonyos kérdéseket egyáltalán nem tárgyal, vagy csak érintőlegesen kezel. A disszertációban bemutatott gondolatmenet folytatása-, illetve kiegészítéseképpen az alábbiakban olyan kutatási irányokat és témákat gyűjtöttem össze, amelyek véleményem szerint figyelemre méltóak:

- A stratégiailag kritikus erőforrások kutatása ma újszerű és élenjáró tevékenység. Érdekes lenne annak vizsgálata, hogy az általam alkalmazott módszertan milyen tételeket és súlyokat, illetve hasonlóságokat és különbségeket eredményezne más országokban, illetve nemzetközi szinten. Az ezen erőforrásokra irányuló eszközök kérdéskörét is csupán érintettem. Sokat mondó lehet annak vizsgálata, hogy esetükben melyek a kialakítást befolyásoló tényezők, min és kin múlik alkalmazásuk. Mindez ugyanakkor a kvalitatív módszertan hangsúlyozott alkalmazásának igényét is felveti.
- Természetes módon adódik annak szükségessége is, hogy a költségszámítási és -elemzési rendszer jellemzőire tett megállapításokat összevessük nemzetközi adatokkal. Mivel a

tárgykörben végzett vizsgálatok eredményeinek egyeztetése nehéz, erre – egyetemközi kapcsolatok felhasználásával – a kérdőíves vizsgálat külföldi megismétlése teremtene lehetőséget. A különbségek oksági elemzése a mezo- és makro-szint bekapcsolását is jelenthetné.

- Bár jelentőségét hangsúlyoztam, és a kutatási eredmények is jelezték a gondolat érvényességét, a munka sajátos fókusza miatt a magatartási elemek háttérbe szorultak. Kapcsolódó kutatási irányként adódik tehát a motiváció, a vállalati kultúra és a költségekkel dolgozó rendszerek összefüggéseinek elemzése, ami itt is a kvalitatív kutatómódszertan előnyben részesítését jelenti.
- Kutatásom a kis- és közepes vállalatokra irányult. Fontos kérdés, hogy a vizsgált jelenségek miként jelennek meg nagy, illetve nemzetközi szervezeteknél. Kétségtelen, hogy a méret okán számos kérdés szinte érinthetetlen maradt, pedig időszerű problémákat feszeget: ilyen például a belső elszámolóárak kialakításának, az adózás vagy a kalkulált (kalkulatórikus) költségek kérdéskörének figyelembe vétele.
- Ugyanígy érdekes kutatási terület lehet a költségszámítás és -elemzés iparági sajátosságainak vizsgálata. A befolyásoló tényezők feltárásakor az első helyek egyikét a profil kapta; az összefüggés-vizsgálatok pedig gyakran mutattak szignifikáns összefüggést a rendszerjellemzők és a szervezet ágazati besorolása között. Az iparági elemzések még szorosabb kapcsolatot teremthetnek a tudományos kutatás és a gyakorlati igények között.

Jövendő kihívások – izgalommal tekintek eléjük.

Budapest, 2002. október

Lázár László

FÜGGELÉK

1. melléklet: A „Költségek a vezetés szolgálatában” felmérés kísérőlevele és kérdőíve
2. melléklet: A „Költségek a vezetés szolgálatában” vállalatainak stratégiailag kritikus erőforrásai
3. melléklet: „Költségek a vezetés szolgálatában”: Összefoglalás a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, nem számviteli eszközökről

1. melléklet: A „Költségek a vezetés szolgálatában” felmérés kísérlőlevele és kérdőíve



Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem – Vezetési és Szervezési Tanszék
„Költségek a vezetés szolgálatában”
Empirikus felmérés a hazai üzleti szervezetek költségszámítási gyakorlatáról

XY Rt.

Budapest, 2002. január 30.

Tisztelt Z Úr!

A Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszéke immár több évtizedre visszatekintő oktatási és kutatási hagyományokkal rendelkezik. 2001. telén új kutatási programot indítottunk útjára „Költségek a vezetés szolgálatában” címmel, melynek keretében hazai üzleti szervezetek költségszámítási gyakorlatát, illetve ennek szervezeti és vezetési jellegű befolyásoló tényezőit szándékozunk vizsgálni. A kutatás központi szakaszában kérdőíves felmérést végzünk a mintánkba kerülő vállalatok körében. Ezennel tisztelettel segítségnyújtásra kérjük Önt.

Mellékelten egy két részből álló Kérdőívet talál. A Kérdőív első része a vállalati *erőforrásfelhasználás*, illetve a *költségszámítás* jellemzőit és befolyásoló tényezőit vizsgáló kérdéseket tartalmaz, melyekhez a szervezet működésére vonatkozó *alapinformációk* összegyűjtésére szolgáló kérdések kapcsolódnak. A kutatás jellege, a kért információk tartalma olyan, hogy megítélésünk szerint a kérdésekre elsősorban a szervezet gazdasági vezetője tud szakmailag megfelelő módon választ adni.

Tisztában vagyunk vele, hogy kérdőívünkkel az Ön és munkatársai jelentős elfoglaltságát növeljük; mindazonáltal a tapasztalatok szerint kérdéseink megválaszolása nem vesz többet igénybe harminc percnél. A kitöltött lapok postázását a mellékelte válaszborítókkal igyekeztünk megkönnyíteni.

Az Ön szíves segítségével összegyűjtött adatokon alapuló empirikus vizsgálatok tananyagaink továbbfejlesztését, a jövő közgazdász generációinak magasabb szintű, gyakorlatközei oktatását, illetve a gyakorlatnak szóló ajánlások megfogalmazását teszik lehetővé számunkra. Természetesen minden hozzánk eljuttatott kérdőívet a titoktartás szabályainak megfelelően kezelünk, és csak elemzési célokra használunk.

A kutatás eredményeit kívánságára megosztjuk Önökkel. Ha a vizsgálat egészével, a kérdőívvel vagy munkánk bármely részével kapcsolatban kérdése lenne, forduljon bizalommal hozzánk postai, elektronikus vagy telefonos úton, őszintén és készséggel állunk rendelkezésére.

Hozzájárulását előre is megköszönve, tisztelettel:

Dr. Dobák Miklós

Kutatásvezető

Tanszékvezető egyetemi tanár

Vezetési és Szervezési Tanszék

mdobak@zeus.bke.hu

Lázár László

A kutatás koordinátora, az adatfelvétel irányítója

Egyetemi adjunktus

Vezetési és Szervezési Tanszék

llazar@zeus.bke.hu

Tanszékünk címe: 1093-Budapest, Fővám tér 8. 367. szoba

Telefon- és faxszámunk: (1) 218-8040

Kérdőív

1. A szervezet sikere szempontjából kritikus erőforrásokról

Nevezze meg azt a **maximum öt erőforrást**, amely Ön szerint szervezete jelenlegi és jövőbeli sikeres működése szempontjából meghatározó, elengedhetetlen, azaz „kritikusnak” tekinthető!

1.
2.
3.
4.
5.

2. A kritikus erőforrások és felhasználásuk méréséről és értékeléséről

Az alábbiakban egymást **nem kizáró állításokat** fogalmaztunk meg a szervezet fenti kritikus erőforrásainak, illetve felhasználásuknak a méréséről és értékeléséről.

Kérjük, egy ötfokú skálán egyenként értékelje, mennyire ért egyet ezekkel az állításokkal!

Az **1-es** azt jelenti, hogy **egyáltalán nem ért egyet**, az **5-ös** pedig azt, hogy **teljesen egyetért**. A köztes értékek a két szélső vélemény közötti átmenetet fejezik ki.

Állítás

1. Minden mérhető, ami létezik.	1	2	3	4	5
2. A kritikus erőforrások gondozása az összes munkavállaló feladata.	1	2	3	4	5
3. A kritikus erőforrások számba vétele a vállalat felsővezetésének feladata.	1	2	3	4	5
4. A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a controlling dolga.	1	2	3	4	5
5. A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a számvitel dolga.	1	2	3	4	5
6. A pénzt mint értékelő eszközt a kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során problematikussága miatt ahol lehet, kerülni kell.	1	2	3	4	5
7. A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése sokkal több, mint a költségek számítása és elemzése: számos erőforrás egészen más eszközöket követel meg.	1	2	3	4	5
8. A kritikus erőforrások számba vétele és felhasználásuk értékelése során törekedni kell a pénzben való értékelésre.	1	2	3	4	5
9. Szervezetünknel szükség van a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, <u>nem számviteli</u> eszközökre.	1	2	3	4	5

10. Szervezetünknel létezik a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, nem számviteli eszköz, éspedig:.....

.....

3. A vállalat költségsszámítási gyakorlatáról

3.1. Az alábbiakban egymást **nem kizáró állításokat** fogalmaztunk meg a szervezet általános költségsszámítási gyakorlatával kapcsolatban. Kérjük, egy ötfokú skálán egyenként értékelje, mennyire ért egyet ezekkel az állításokkal!

Az **1-es** azt jelenti, hogy **egyáltalán nem ért egyet**, az **5-ös** pedig azt, hogy **teljesen egyetért**. A köztes értékek a két szélső vélemény közötti átmenetet fejezik ki.

Vállalatunknál...

1. ...a költségsszámítás alapvető célja a termékek/szolgáltatások önköltségének meghatározása.	1	2	3	4	5
2. ...a költségsszámítás alapvető célja a termékek/szolgáltatások árkalkulációja.	1	2	3	4	5
3. ...a költségsszámítás alapvető célja a működés gazdaságosságának kontrollja.	1	2	3	4	5
4. ...a költségsszámítás alapvető célja a szervezeti egységek teljesítményértékelése.	1	2	3	4	5
5. ...a költségsszámítás fontos célja a munkatársak szervezeti magatartásának befolyásolása.	1	2	3	4	5
6. ...a költségsszámítás fontos célja az üzleti döntések meghozatalának támogatása.	1	2	3	4	5
7. ...a költségsszámítás vállalati részterületek, illetve funkciók tekintetében alrendszerekre bomlik.	1	2	3	4	5
8. ...a költségsszámítás sokszínű, sokrétegű, multifunkcionális, komplex rendszer.	1	2	3	4	5

3.2. Az alábbiakban egymást **nem kizáró állításokat** fogalmaztunk meg a költségek tervezésével és elszámolásával kapcsolatban. Kérjük, karikázza be az **Igen** szót, ha **egyetért**, illetve a **Nem** szót, ha **nem ért egyet**!

1. Költségnemeinket tervezzük.	Igen	Nem
2. A költségshelyi költségeket tervezzük.	Igen	Nem
3. A termékeink, szolgáltatásaink terveköltségeit kiszámítjuk (tervkalkulációkat állítunk össze).	Igen	Nem
4. Rendszeresen tervezzük különböző projektjeink költségeit.	Igen	Nem
5. A költségtervezésnél a következő elszámolási periódusra összpontosítunk.	Igen	Nem
6. A költségek tervezésénél a rövid táv mellett stratégiai időtávon is számolunk.	Igen	Nem
7. A költségsszámítás során valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz rendelünk, azaz fel nem osztott költség nélküli, teljes költséget kalkulálunk.	Igen	Nem
8. A költségsszámítás során nem rendelünk valamennyi felmerülő költséget a költségviselőkhöz, valamit (pl. rövid távon fix költségek) kihagyunk a kalkulációból, azaz részköltségen kalkulálunk.	Igen	Nem
9. Ugyanarra a költségviselőre rész- és teljesköltséget is számolunk.	Igen	Nem

3.3. Az alábbiakban olyan **döntési problémákat** soroltunk fel, amelyek megoldásához **költséginformációkat** használhatnak. Kérjük, karikázza be az **Igen** szót, ha **az adott tétel létezik**, illetve a **Nem** szót, ha **nem létezik** Önöknél!

1. Beszerzés		
1. Különböző beszerzési források és utak közötti választás	Igen	Nem
2. Az optimális beszerzési mennyiség meghatározása	Igen	Nem
3. Az erőforrások maximális beszerzési árának meghatározása	Igen	Nem
2. Teljesítményelőállítás		
1. Optimális termelési program összeállítása	Igen	Nem
2. Fedezeti pont számítás	Igen	Nem
3. Szüksős erőforrásokra irányuló optimalizációs elemzések	Igen	Nem
3. Értékesítés		
1. Értékesítési csatorna megválasztása	Igen	Nem
2. Megcélzandó vevőcsoport kiválasztása	Igen	Nem
3. Reklámozási módozatok közötti választás	Igen	Nem
4. A termékek/szolgáltatások minimális árának meghatározása	Igen	Nem
4. Funkciókat összekapcsoló problémák		
1. Venni vagy gyártani dilemma eldöntése	Igen	Nem
2. Egy tevékenység vagy funkció kihelyezésének eldöntése	Igen	Nem
3. Belső elszámolóárak meghatározása	Igen	Nem
5. Egyéb:		

3.4. Az alábbiakban különböző **költségelemzési lehetőségeket** soroltunk fel. Kérjük, karikázza be az **Igen** szót, ha **az adott tétel létezik**, illetve a **Nem** szót, ha **nem létezik** Önöknél!

1. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségnemi költségek összevetése	Igen	Nem
2. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költséghelyi költségek összevetése	Igen	Nem
3. Különböző időszakra vonatkozó tényleges költségviselői költségek összevetése	Igen	Nem
4. Költségnemi költségek terv-tény elemzése	Igen	Nem
5. Költséghelyi költségek terv-tény elemzése	Igen	Nem
6. Költségviselői költségek terv-tény elemzése	Igen	Nem
7. Projektköltségek terv-tény elemzése	Igen	Nem
8. Az általános költségek indokoltságának, leépíthetőségének elemzése	Igen	Nem
9. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a konszernszervezeten belüli vállalat költségeivel	Igen	Nem
10. A vállalat költségeinek módszeres összevetése a versenytársak költségeivel	Igen	Nem
11. Egyéb, éspedig:		

3.5. Használják-e **speciális költségszámítási eljárásokat**?

Kérjük, karikázza be az **Igen** szót, ha **az adott tétel létezik**, illetve a **Nem** szót, ha **nem létezik** Önöknél!

1. Létezik olyan költségszámítási módszertan, amelyik kifejezetten a teljesítmény-előállítást folyamatában megelőző vagy követő tevékenység-területekre irányul (Kutatás-fejlesztés, konstrukció, beszerzés stb.), éspedig:	Igen	Nem
2. A számviteli rendszeren belül, a költségekkel végzett elemzésekben külön hangsúlyt helyezünk a környezetvédelemre.	Igen	Nem
3. A költségek számításánál nem (csak) funkcionálisan, hanem tevékenységekben, rész- és főfolyamatokban (is) gondolkodunk, s kiszámítjuk e tevékenységek/folyamatok költségeit.	Igen	Nem
4. A költségek számításánál jellemzően a piaci árakból indulunk ki, és innen vezetjük vissza a megengedhető költségek szintjét, majd törekszünk ezek (hosszú távú) elérésére.	Igen	Nem
5. Általánosságban: a költségeket nem csupán rövid távon számítjuk és elemezzük, hanem hosszú távú alakításukra, azaz egyfajta költséghorizontra is törekszünk.	Igen	Nem
6. Egyéb:		

4. A költségszámítást befolyásoló tényezőkről

4.1. Kérjük, hozzávetőlegesen adja meg azt, hogy **a vállalat** egy Ön által kiemelt **kulcstermékénél** a megadott költségtípus az előző években tendenciájában **hogyan változott!**

	Aránya csökkent	Aránya nem változott	Aránya növekedett
1. A termék közvetlen költségeinek aránya az önköltségben	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. A termék általános (felosztott) költségeinek aránya az önköltségben	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Aránya csökkent	Aránya nem változott	Aránya növekedett
3. A kapacitáskihasználtsághoz képest változó költségek	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. A kapacitáskihasználtsághoz képest fix költségek	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Aránya csökkent	Aránya nem változott	Aránya növekedett
5. A teljesítmény-előállítást megelőző tevékenységek költségeinek aránya az összköltségben (továbbképzés, K+F, szervezetalakítás stb.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4.2. Megítélése szerint **vállalatánál** az alábbi tényezők **miként** **befolyásolják** azt, hogy milyen módszerekkel és tartalommal számítják és elemzik a költségeket?

Kérjük, egy ötfokú skálán egyenként értékelje, mekkora az egyes tényezők hatása!

Az **1-es** azt jelenti, hogy **hatása elhanyagolható**, az **5-ös** pedig azt, hogy **hatása alapvető**. A köztes értékek a két szélső érték közötti átmenetet fejezik ki.

1. Tulajdonos(ok)	1	2	3	4	5
2. Csúcsvezető	1	2	3	4	5
3. Gazdasági vezető	1	2	3	4	5
4. Divízióvezetők	1	2	3	4	5
5. Központi funkcionális vezetők	1	2	3	4	5
6. Munkavállalók, szakszervezet	1	2	3	4	5
7. Vevők	1	2	3	4	5
8. Szállítók	1	2	3	4	5
9. Állam (jogsabályok)	1	2	3	4	5
10. Stratégiai szövetséges	1	2	3	4	5
11. Bank, pénzüintézet	1	2	3	4	5
12. Természeti környezet	1	2	3	4	5
13. Az iparági verseny	1	2	3	4	5
14. A tudomány fejlettsége	1	2	3	4	5
15. A vállalati méret	1	2	3	4	5
16. A vállalati eredmény	1	2	3	4	5
17. A vállalat profilja	1	2	3	4	5
18. Termelés-szervezés	1	2	3	4	5
19. Szervezeti struktúra	1	2	3	4	5
20. Informatika	1	2	3	4	5
21. Vállalati tanácsadó	1	2	3	4	5
22. A vállalati kultúra	1	2	3	4	5
23. Egyéb:	1	2	3	4	5

5. Létezik-e olyan vállalati **dokumentum**, amelyben az egyértelmű és világos tervezési, elszámolási és elemzési munka elősegítése érdekében szabatosan le van írva, hogy a kezelt költségkategóriák **tartalmilag** mit jelentenek? Kérjük, karikázza be az Igen vagy a Nem szót!

Igen	Nem
------	-----

6. A vállalatnál **kinek a munkakörébe** tartozik a vezetői döntéseket támogató költség-számítás és –elemzés kivitelezése?

7. Ön személyesen **milyen mértékben elégedett** a rendelkezésére álló költséginformációkkal?

Kérjük, tegyen X jelet abba a négyzetbe, amely megfelel véleményének!

1. Nagyon; a szükséges szinten kielégítő és pontosak az adatok.	<input type="checkbox"/>
2. Nagyjából-egészében elégedett vagyok.	<input type="checkbox"/>
3. Néhány kiemelt ponton lenne még mit javítani a rendszeren, és pedig:	<input type="checkbox"/>
4. Sajnos sok hibával és torzítással terheltek a költséginformációk, a döntéshozatalt nem támogatják hatékonyan.	<input type="checkbox"/>
5. Egyáltalán nem vagyok elégedett a költséginformációkkal; a fejlesztés ezen a téren sürgős és elkerülhetetlen.	<input type="checkbox"/>

8. Információk a vállalat informatikai rendszeréről

8.1. Amennyiben rendelkeznek integrált informatikai rendszerrel...

8.1.1. ... mi a **neve** a rendszernek (szoftvernek)?.....

8.1.2. ... milyen **moduljai** működnek ezen informatikai rendszernek?...

8.2. Ha nem rendelkeznek integrált informatikai rendszerrel, milyen módon biztosítják a vezetői információáramlást?
Kérjük, tegyen X-et a megfelelő négyzetbe, illetve lehetőség szerint röviden szövegesen is adjon magyarázatot!

8.2.1. Hálózatra kötött PC-k.....

☐

8.2.2. Egyedülálló PC-k.....

☐

8.2.3. Egyéb, és pedig

☐

9. A vezetés igényeinek megfelelően kialakított számviteli terület számára milyen mértékben állnak rendelkezésre funkcionális adatok? Kérjük, tegyen X jelet a jellemzőnek talált négyzetbe!

	Egyáltalán nem	Problémásan	Problémamentesen
1. Termelés/Szolgáltatás	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Értékesítés	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Beszerzés	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Controlling	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Pénzügy	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Humán erőforrás gazdálkodás (bérszámfejtés nélkül)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Bérszámfejtés	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Marketing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Egyéb, fontosnak tartott terület:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Adatlap

A vállalat neve

1. Melyik év tekinthető a vállalat alapítási évének?.....

2. Mennyi a foglalkoztatottak száma jelenleg?..... Fő

3. Mennyi volt az értékesítés nettó árbevétele 2001 -ben?..... Ft

4. Mennyit tett ki a mérlegfőösszeg 2001-ben?..... Ft

5. Hány üzletág (termék-piac kombináció) különül el a vállalatban? Egység

6. Mi a vállalat fő tevékenységi köre?

7. A vállalat anyavállalat? (Kérjük, jelölje X-szel, ha igen!)..... ☐

8. A vállalat leányvállalat? (Kérjük, jelölje X-szel, ha igen!)..... ☐

9. Tulajdonosi részarányok (összesen 100 %)

9.1. Hány százalék a vállalatban az **állami tulajdon** részaránya?..... %

9.2. Egyéb tulajdonosi részarányok az állami tulajdon mellett:

	Külföld		Belföld	
Intézményi, szakmai		%		%
Intézményi, pénzügyi		%		%
Magán		%		%

10. Kérjük, a statisztikai elemzés megkönnyítése érdekében adja meg munkakörét!

11. Kérjük, amennyiben ez lehetséges, mellékelje szervezete organigramját (szervezeti ábráját)!

Köszönjük a válaszadást!

2. melléklet
A „Költségek a vezetés szolgáltatában” vállalatainak
stratégiaileg kritikus erőforrásai

Anyagi (tárgyasult) erőforrások

Kategória	Alkategória	Említések száma	Említések aránya
Tárgyi eszközök		30	29.70 %
	Infrastruktúra	4	3.96 %
	Ingatlan portfólió	1	0.99 %
	Termelőeszközök	4	3.96 %
	Géppark	3	2.97 %
	Járművek	3	2.97 %
	Technika	6	5.94 %
	Technológia	7	6.93 %
	Termelői kapacitás, raktárkapacitás	2	1.98 %
Informatika, információtechnológia		7	6.93 %
	Számítástechnika fejlesztése	1	0.99 %
	Információtechnológia (-i háttér)	2	1.98 %
	Informatika, informatikai eszközök / háttér	4	3.96 %
Alap- és segédanyag		18	17.82 %
	Természetbeni adottságok, termőföld	3	2.97 %
	Alapanyag	7	6.93 %
	Segédanyag	1	0.99 %
	Energia(hordozó)	4	3.96 %
	Alkatrész	1	0.99 %
	Munkaruha	1	0.99 %
	Alacsony készletszint	1	0.99 %
Pénz, tőke, hitel		36	35.64 %
	Tőke(hiány)	8	7.92 %
	Pénz, pénzeszköz, pénzforrás	9	8.91 %
	Pénzügyi erőforrás	3	2.97 %
	Likviditás	2	1.98 %
	Fejlesztési forrás	3	2.97 %
	Hitel	4	3.96 %
	Finanszírozás, anyagi fedezet	3	2.97 %
	Financiális helyzet	1	0.99 %
	Munkabér, útiköltség-átvállalás	3	2.97 %
Állami és EU támogatás és elvonás		10	9.90 %
	Támogatások	4	3.96 %
	Adók, elvonások	2	1.98 %
	Jövedelem-rendezés (mezőgazdaság)	3	2.97 %
	Az EU-csatlakozás finansziális hatásai	1	0.99 %
Mindösszesen		101	100,00 %

Nem anyagi erőforrások

Erőforráscsoport	Kategória	Alkategória	Említések száma	Említések aránya
Az „emberi tényező”	Maga az Ember		18	13.33 %
		Ember	1	0.74 %
		Humán tőke	1	0.74 %
		Szellemi tőke	1	0.74 %
		Emberi / humán erőforrás	10	7.41 %
		Munkaerő, munkatársak, szakembergárda	5	3.70 %
	Az ember tudása		21	15.56 %
		(Szak)képzett / minőségi munkaerő	15	11.11 %
		Szakképzettség, szaktudás, ismeretanyag	6	4.44 %
	Képesség, készség, beállítódás		6	4.44 %
		Szakmai, elméleti és gyakorlati felkészültség	1	0.74 %
		Munkavégzésre irányuló pozitív hajlam	1	0.74 %
		Önálló munkavégzésre való alkalmasság	1	0.74 %
		Saját és kapcsolódó munkára irányuló felelősségérzet	1	0.74 %
		Aktivítás, kreativitás	1	0.74 %
		Szellemi erőforrások maximális kihasználása	1	0.74 %
	Vezetői képesség, készség, beállítódás		7	5.19 %
		Elkötelezettség	2	1.48 %
		Erő, tudatosság, hatékonyság	1	0.74 %
		Felkészültség és állandó fejlődés	1	0.74 %
		Kreativitás, szakképzettség, nyelvtudás	1	0.74 %
		Irányítóképesség	2	1.48 %
	Teljesítmény		3	2.22 %
		Munkaerő / élőmunka hatékonyság	3	2.22 %
	Az „emberi tényező” összesen		55	40.74 %

Erőforráscsoport	Kategória	Alkategória	Említések száma	Említések aránya
Külső környezet	Általános gazdálkodási környezet		13	9.63 %
		(Köz)gazdasági környezet (bizonytalansága)	2	1.48 %
		Piaci környezet / viszonyok	4	2.96 %
		Piaci verseny	3	2.22 %
		Az állategészségügy alakulása	1	0.74 %
		A termékek támogatásának kiszámíthatósága	1	0.74 %
		Az értékesítés kiszámíthatósága	1	0.74 %
		Tulajdonos (ésszerűtlen) magatartása	1	0.74 %
	Outputpiac		11	8.15 %
		Vevők	2	1.48 %
		Kereslet(hiány), igény, megrendelés	7	5.19 %
		Vásárlóerő	2	1.48 %
	Inputpiac		4	2.96 %
		Munkaerőpiac	1	0.74 %
		Szállítók	1	0.74 %
		Beszerezési feltételek rosszabbodása	1	0.74 %
		Input árak	1	0.74 %
	Természeti környezet		1	0.74 %
		Az időjárás	1	0.74 %
	A „külső környezet” összesen		29	21.48 %

Erőforráscsoport	Kategória	Alkategória	Említések száma	Említések aránya
Viszony a kontextussal	Szolgáltatási színvonal		5	3.70 %
		Minőség	3	2.22 %
		Szállítási határidők pontos betartása	1	0.74 %
		Idő	1	0.74 %
	Kapcsolatok		10	7.41 %
		Hírnév	2	1.48 %
		(Stabil) partnerkapcsolatok	2	1.48 %
„Viszony a kontextussal” összesen		Információ, információs bázis	6	4.44 %
			15	11.11 %
	Méret		1	0.74 %
		A cég nagysága	1	0.74 %
	Szervezeti forma		6	4.44 %
		Szervezeti struktúra, felépítés	3	2.22 %
Funkcionális területek		A vezetés szervezete	1	0.74 %
		Vertikális integráció, üzletlánc jellegű együttműködés	2	1.48 %
			23	17.04 %
		Marketing, piacutatás, értékesítés	8	5.93 %
		Költséggazdálkodás	3	2.22 %
		Munkaerő- (humán-)gazdálkodás	3	2.22 %
		Beszerezés	2	1.48 %
Anyaggazdálkodás		Gyártmányfejlesztés, technikai fejlesztés	2	1.48 %
		Termelés	2	1.48 %
			1	0.74 %
		Pénzügy, számvitel	1	0.74 %
		Stratégiaalkotás	1	0.74 %

Erőforráscsoport	Kategória	Alkategória	Említések száma	Említések aránya
	Tulajdonviszonyok		2	1.48 %
		A tulajdonosi struktúra (rendeződése)	2	1.48 %
	Szervezés		4	2.96 %
		Munkaszervezés	2	1.48 %
		Kedvező munkakörülmények	1	0.74 %
		Üzemviteli támogatás	1	0.74 %
	A „Szervezet” összesen		36	26.67 %
Mindösszesen			135	100,00 %

3. melléklet

„Költségek a vezetés szolgálatában”: Összefoglaló táblázat a kritikus erőforrásokat és felhasználásukat formálisan mérő és értékelő, nem számviteli eszközökről

Ágazat (tevékenység)	Stratégiaiilag kritikus erőforrás	Nem számviteli mérő- és értékelőeszköz
Vegyipari termékek nagykereskedelme	<ul style="list-style-type: none"> Emberi erőforrás Energiahordozók 	Szükség lenne rá, de nincs ilyen.
Lábbeligyártás	<ul style="list-style-type: none"> Pénzügyi erőforrás Humán erőforrás Technológia Termelői eszközállomány Információtechnológia 	Balanced scorecarding
Kiskereskedelem	<ul style="list-style-type: none"> Saját pénzeszköz fejlesztési célra Felkészült és állandóan fejlődő szakmai vezető gárda Folyamatosan képzett, a cég stílusát jól képviselő alkalmazottak Ésszerű határokon belüli hitelforrás Üzletlánc jellegű együttműködés lehetősége 	Kontrolling
Állattenyésztés, vetőmagtermelés	<ul style="list-style-type: none"> Piaci viszonyok Input árak A vezetés szervezete Munkaszervezés Időjárás 	Controlling
Szállásadás, vendéglátás	<ul style="list-style-type: none"> Információ Szaktudás Pénz Szervezeti struktúra Marketing 	„Nyomokban” controlling rendszer (pl. a humán erőforrásokra); kialakítása, illetve újjászervezése jelenleg folyik
Nyomda	<ul style="list-style-type: none"> Kereskedelem, marketing Termelés Pénzügy Humángazdálkodás Beszerezés 	ISO minőségügyi rendszer
Ingatlanforgalmazás	<ul style="list-style-type: none"> Likvid pénzeszköz Humán erőforrás Ingatlan portfólió Informatikai háttér 	Ingatlan gazdálkodó és elemző program
Erdőgazdálkodás	<ul style="list-style-type: none"> Kitermelhető fatömeg Erdőterületek nagysága, növelési lehetőségei A támogatások összege 	Fatömegbecslési eljárások (hagyományos és elektronikus)

Ágazat (tevékenység)	Stratégiaileg kritikus erőforrás	Nem számviteli mérő- és értékelőeszköz
Utasszállítás	<ul style="list-style-type: none"> Járműbeszerzés Piaci igény Munkaerőpiac Pénz Verseny 	Utasszámlálás
Utasszállítás	<ul style="list-style-type: none"> Üzemviteli támogatás Megfelelő humán erőforrás Megfelelő állapotú járműpark Kellőképpen kiépített információs bázis 	<ul style="list-style-type: none"> Utaselégedettségi index Járművezető viselkedése Jegyellenőrök viselkedése
Kiskereskedelem	<ul style="list-style-type: none"> Finanszírozás Fejlesztési forrás Vásárlóerő alakulása Munkaerő hatékonyság Számítástechnika fejlesztése 	Vásárlóerő-mérés
Ingatlanhasznosítás	<ul style="list-style-type: none"> Megfelelően képzett szakemberek Gyors, hasznos információk Megfelelő technikai eszközpark Tőke 	<ul style="list-style-type: none"> Dolgozói elégedettségi kérdőív Vevői elégedettségi kérdőív
Lábbeligyártás	<ul style="list-style-type: none"> Energiatakarékosság Anyagtakarékoság Jó munkaszervezés Alacsony készletszint Lehetőség szerint hitel nélküli gazdálkodás 	<ul style="list-style-type: none"> Mérőóra Bónuszrendszer Beszerezés a megrendeléshez igazítva; raktárkészlet-figyelés
Vízszigetelő-gyártás	<ul style="list-style-type: none"> Megfelelő minőségű és áru alapanyagok Állandó minőség Sikeres értékesítési stratégiák a versenytársakkal szemben Aktív, kreatív munkatársak Likviditás 	<p>Alapanyagok terv-tény eltérése természetes mértékegységben; energiafelhasználás naturáliákban</p> <p>(A kritikus erőforrások felhasználásának mérése és értékelése funkcionálisan egyértelműen a controlling dolga, még akkor is, ha nincs rá külön szervezet!)</p>
Hő- és villamos energia termelés	<ul style="list-style-type: none"> Megfelelő szaktudású emberi erőforrás Megfelelő összetételű tüzelőanyag Az alkalmazott technológiai rendszer 	Műszaki mutatók
Építőipar	<ul style="list-style-type: none"> Képzett szakmunkások Megfelelő minőségű anyagok Pontos szállítási határidők betartása Irányításra megfelelően képzett vezetők Anyag- és munkaerőgazdálkodás 	Műszaki mutatók

Ágazat (tevékenység)	Stratégiaiilag kritikus erőforrás	Nem számviteli mérő- és értékelőeszköz
Tejipar	<ul style="list-style-type: none"> • Humán erőforrás • Technikai erőforrás • Pénzügyi erőforrás 	Rendszeres vezetői megbeszélés
Sertésenyésztés, -hízalás	<ul style="list-style-type: none"> • Termőföld • Piaci viszonyok • Állami támogatások és elvonások • Állategészségügy alakulása 	Az ügyvezető egyszemélyben képviseli
Őrlemény- és takarmánygyártás; gabonakereskedelem	<ul style="list-style-type: none"> • Humán erőforrások • Pénzügyi erőforrások • Termelői kapacitások • Vertikális integrációs tagozódás • Korrekt üzleti image, stabil partnerkapcsolatok 	Stratégiai munkacsoport
Betonacél- és szerelvénykereskedelem	<ul style="list-style-type: none"> • Munkatársak • Forgótőke 	Beszélgetés (beszámoltatás), segítségnyújtás
Fröccsöntés	<ul style="list-style-type: none"> • Teljesítményarányos munkabér • Kedvező munkakörülmények • Munkaruha biztosítása • Útiköltség átvállalás • Munkabér előleg biztosítása 	Közösségbe való beilleszkedés
Lábbeligyártás	<ul style="list-style-type: none"> • Munkaerő • Gyártástechnológia • Infrastruktúra • Információ • Gyártmányfejlesztés 	Gyártástechnológia rendeléshez integrálása
Építési szakipar	<ul style="list-style-type: none"> • Piackutatás • Marketing tevékenység • A munkánk eladhatósága • A vezetők irányító képessége • A cég hírnevét terjesztő munkák 	Kreativitás az értékesítési és beszerzési piacokon; fizetőképesség felmérése, a kötött szerződésekben foglaltak betartása
Gazdasági szolgáltatás	<ul style="list-style-type: none"> • Humán • Informatika • Hitel • Technika, technológia 	<ul style="list-style-type: none"> • Versenytársak figyelése • Kapcsolatok építése és ápolása

Hivatkozások jegyzéke

AAA (American Accounting Association) (1966): A Statement of Basic Accounting Theory
Evanston, Illinois (idézi Riahi-Belkaoui, 1992, p. 2.)

Adam, D. (1970): Entscheidungsorientierte Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden

Adam, D. (1975a): Betriebswirtschaftliche Modelle: Aufgabe, Aufbau, Eignung I.
Wirtschaftswissenschaftliches Studium; pp. 369-371.

Adam, D. (1975b): Betriebswirtschaftliche Modelle: Aufgabe, Aufbau, Eignung II.
Wirtschaftswissenschaftliches Studium; pp. 419-423.

Ahlert, D. /Franz, K-P. (1988): Industrielle Kostenrechnung
VDI-Verlag, Düsseldorf

Amigoni, F. (1978): Planning Management Control Systems
In: Chenhall, R.H./Harrison, G.L./Watson, D.J. (ed): The Organizational Context of Management Accounting
Pitman, London (etc.), 1981; pp. 76-86.

Amit, R./Schoemaker, P.J.H. (1993): Strategic Assets and Organizational Rent
Strategic Management Journal, 14; pp. 33-46.

Antal-Mokos, Z./Balaton, K./Drótos, Gy./Tari, E. (1997): Stratégia és szervezet
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Anthony, R. N. (1965): Planning and Control Systems: a Framework for Analysis
Harvard Business School, Cambridge, Mass

Anthony, R. N./Reece, J.S. (1975): Management Accounting Principles 3. Ed.
Richard D. Irwin, Homewood, Illinois

Ashby, W.R. (1972): Bevezetés a kibernetikába
Akadémiai Kiadó, Budapest

Astley, W.G./Van de Ven, A. (1983): Central Perspectives and Debates in Organization Theory
Administrative Science Quarterly, 2.; pp. 245-273.

Avar, I. (1948): Költségszámítás és üzemi könyvelés
Mérnöki Továbbképző Intézet, Budapest

Babad, Y.M./Balachandran, B.V. (1993): Cost Driver Optimization in ABC
The Accounting Review, 3.; pp. 563-575.

Babbie, E. (1995): A társadalomtudományi kutatás módszertana
Balassi Kiadó, Budapest

Backhaus, K./Erichson, B./Plinke, W./Weiber, R.: Multivariate Analysemethoden, 9. Aufl.
Springer, Berlin-Heidelberg-New York

Bakcsi, Gy. (1996): Szervezeti magatartás és vezetés
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Bakos, F. (1995): Idegen szavak és kifejezések szótára
Akadémiai Kiadó, Budapest

Balaton, K./Dobák, M. (1982): Mennyiségi és minőségi módszerek az empirikus szervezetkutatásban
Egyetemi szemle, 1-2.; pp. 87-101.

Balla, M. (1981): A vállalatok és szövetkezetek számviteli és bizonylati fegyelmeinek helyzetéről
Számvitel és ügyviteltechnika, 7.; pp. 282-285.

Banrock, G./Baxter, R.E. /Davis, E. (Ed) (1987): Dictionary of Economics
Hutchinson, London

Barchan, M. (1999): How Celemi Ensures Strategic Gains by Measuring Intangible Assets
<http://www.melcrum.com/knowledge/articles/celemi.htm>

Baricz, R. (1968): Iparvállalatok gazdasági tevékenységének elemzése
Tankönyvkiadó, Budapest

Baricz, R./Róth, J. (1996): Könyvviteltan
Aula, Budapest

Bartók Nagy, A. (1981): A normatív költséggazdálkodás és az utókalkuláció időszerű kérdései
Számvitel és ügyviteltechnika, 10-11.; pp. 427-431.

Bartók Nagy, A. (1982): A költséggazdálkodás szervezésének időszerű feladatai
Számvitel és ügyviteltechnika, 11.; pp. 470-475.

Bartók Nagy, A. (1997): Vezetői számvitel
Saldo, Budapest

Bába, Á. (1992): Költségszámítás
In: Baricz, R. (szerk.): Számvitel II., kézirat
Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Becker, H.P. (1984): Verwendung und Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in mittelgroßen
Industrieunternehmen
S. Toche-Mittler Verlag, Darmstadt

Bedford, N.M. (1968): The Foundations of Accounting Measurement
Journal of Accounting Research, 6.; pp. 270-282.

Berka, K. (1983): Measurement: Its Concepts, Theories and Problems
Reidel, Dordrecht (etc.)

Berlant, D./Browning, R./Foster, G. (1990): How HP Gets Numbers It Can Trust
Harvard Business Review, 1.; pp. 178-183.

Berliner, C./Brimson, J. (ed) (1988): Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: the CAM-I
Conceptual Design
Harvard Business School, Boston

Bényi, S. (1960): Hidegüzemi sajtológépek üzemóra együttthatói
KGM Ipargazdasági és Üzemszervezési Intézet, Budapest

Bhimani, A. (1996): Management Accounting – European Perspectives
Oxford University Press, Oxford

Bierman, H. (1963): Measurement and Accounting
The Accounting Review, July; pp. 501-507.

Bierman, H./Drebin, A.R. (1978): Financial Accounting: an Introduction , 3. ed.
W.B. Samders, Philadelphia

Boda, Gy./Szlávik, P. (1994): Vezetői controlling
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Bodnár, V. (1997): Controlling Magyarországon
Doktori téziszjavaslatok, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Bodnár, V. (1999): Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság
Doktori értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest

Bokor, A. (2000): Szervezeti kultúra és tudásintegráció: a termékfejlesztés problémája
Doktori értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest

Bordáné, R.M. (1989): A pénzügyi számvitel tartalma és szabályozása
Számvitel és ügyviteltechnika, 8.; pp. 257-262.

Bordáné, R.M. (1990): A gazdasági társaságok pénzügyi megítélése
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Bordáné, R.M (1991): A controlling és a cégek üzleti értékének növelése
Számvitel és ügyviteltechnika, 4.; pp. 172-177.

Bordáné, R.M. (1993): A vezetői tevékenységek értékelése
Számvitel és könyvvizsgálat; 7-8.; pp. 324-330.

Boross, Z./Gyökér, I. (1999): Kísérlet a szellemi tőke értékének meghatározására
Gazdaság-Vállalkozás-Vezetés, 2.; pp. 15-18.

Bosnyák, J. (1993): A költségszámítás néhány elméleti és gyakorlati vonatkozása
Számvitel és könyvvizsgálat, 7-8.; pp. 318-323.

Bright, J./Davies, R.E./Downes, C.A./Sweeting, R.C. (1992): The Deployment of Costing
Techniques and Practices: a U.K. Study
Management Accounting (UK), 3.; pp. 201-212.

Brimson, J.A. (1989): Technology Accounting
Management Accounting (USA), 3.; pp. 47-53.

Brink, H.-J. (1992): Einflußfaktoren auf die Gestaltung der Kostenrechnungssysteme
In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden, 1992; pp. 167-184.

Brock, H./Palmer, Ch. (1984): Cost Accounting: Principles and Applications
McGraw Hill, New York (etc.)

Brockington, R. (1986): A Concise Dictionary of Accounting and Finance
Pitman, London

Bromwich, M. (1993): The Economic Foundations of Activity Based Costing
In: Dellmann, K./Ammann, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in Kostenmanagement
Haupt, Bern; pp. 167-188.

Bródy, A. (1997): A gazdaságtan szerszámairól
Kritika, 4.; pp. 8-10.

Bruns, W.J./Kaplan, R.S. (1987): Accounting and Management: Field Study Perspectives
Harvard Business School, Boston

Brunton, N.M. (1988): Evaluation of Overhead Allocations
Management Accounting (USA), July; pp. 22-26.

Bull, R.J./Lindley, L.M./Harvey, D.A. (1990): Accounting in Business
Butterworths, London-Dublin-Edinburgh

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (1995): Handbuch Umweltcontrolling
Vahlen, München

Burrell, G./Morgan, G. (1977): Sociological Paradigms and Organisational Analysis
Heinemann, London

Burger, A. (1992): Entscheidungsorientierte Kostenrechnung für die flexibel automatisierte Fertigung
Schäffer-Poeschel, Stuttgart

Burns, T./Stalker, G.M. (1961): The Management of Innovation
Tavistock, London

Caddy, I. (2000): Intellectual Capital: Recognizing Both Assets and Liabilities
Journal of Intellectual Capital, 2.; pp. 129-146.

Campbell, N.R. (1920): Physics: the Elements
Cambridge University Press, Cambridge (idézi Berka, 1983, 13.)

Campbell, N.R. (1928): An Account of the Principles of Measurement and Calculation
Longmans, Green, London, (idézi Berka, 1983, 21.)

Campbell, N.R. (1940): Notes on Physical Measurement
Final Report, The Advancement of Science, 2., (idézi Berka, 1983, 21.)

Carmines, E.G. / Zeller, R.A. (1979): Reliability and Validity Assessment
Sage, Beverly Hills, CA

Chadwick, L. (1999): Vezetői számvitel
Panem, Budapest

Chambers, R.J. (1963): Measurement in Accounting
Journal of Accounting Research, Spring; pp. 32-62.

Chambers, R.J. (1964): Measurement and Objectivity in Accounting
The Accounting Review, April; pp. 263-274.

Chambers, R.J. (1972): Measurement in Current Accounting Practice: a Critique
The Accounting Review, July; pp. 488-509.

Chandler, A.D. (1962): Strategy and Structure: Chapters on the History of the Industrial Enterprise
M.I.T. Press, Mass.

Chandler, A.D. (1977): The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business
Harvard University Press, Boston

Chatfield, M./Neilson, D. (1983): Cost Accounting
Harcourt Brace Jovanovich, New York (etc.)

Chenhall, R.H./Harrison, G.L./Watson, D.J. (ed)(1981): The Organizational Context of Management Accounting
Pitman, London

- Chmielewicz, K. (1975): Rechnungswesen
In: Grochla, E./Wittmann, W. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4.Aufl.
Poeschel, Stuttgart, pp. 3343-3361.
- Christie, J. (1979): Direct Costing – a System for Planning and Control
Accounting, May
- Churchman, C.W. (1977): Rendszerelmélet
Statiztikai Kiadó Vállalat, Budapest
- Churchman, C.W./Ratoosh, P. (ed) (1969): Measurement; Definitions and Theories
Wiley, New York (idézi Larson, 1969, p. 38.)
- Clark, J.M. (1923): Studies in the Economics of Overhead Costs
University of Chicago, Chicago
- Coase, R.H. (1981): Business Organization and the Accountant
In: Buchanan, J.M./Thirlby G.F.: L.S.E. Essays on Cost
New York University Press, New York and London; pp. 95-132.
- Coenenberg, A. (1980): Organisation des Rechnungswesens
In: Grochla, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, Poeschel, Stuttgart; pp. 1996-2006.
- Coenenberg, A.C. (1997): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 3.Aufl.
Verlag Moderne Industrie, Landsberg
- Coenenberg, A.C. (1999): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4.Aufl.
Verlag Moderne Industrie, Landsberg
- Coenenberg, A-G./Fischer, T. (1991a): Prozeßkostenrechnung – Strategische Neuorientierung in der
Kostenrechnung
Die Betriebswirtschaft, 1.; pp. 21-38.
- Coenenberg, A-G./Fischer, T. (1991b): Zusammenfassende Stellungnahme zu den Diskussionsbeiträgen
Die Betriebswirtschaft, 4.; pp. 543-547.
- Collin, P.H./Joliffe, A. (1992): Dictionary of Accounting
Peter Collin Publishing, London
- Concepts and Standards Research Study Committee (1978): The Matching Concept
In: William, E. (ed): Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control
South-Western-Publishing, Cincinnati; pp. 476-483.
- Cooper, R. (1988a): The Rise of Activity-Based Costing I.
Journal of Cost Management, Summer; pp. 45-54.

- Cooper, R. (1988b): The Rise of Activity-Based Costing II.
Journal of Cost Management, Fall; pp. 41-48.
- Cooper, R. (1989a): The Rise of Activity-Based Costing III.
Journal of Cost Management, Winter; pp. 34-46.
- Cooper, R. (1989b): The Rise of Activity-Based Costing IV.
Journal of Cost Management, Spring; pp. 38-49.
- Cooper, R. (1989c): You Need a New Cost System When...
Harvard Business Review, 1.; pp. 77-82.
- Cooper, R. (1990a): Cost Classification in Unit-based and Activity-based Manufacturing Cost Systems
Journal of Cost Management, Fall; pp. 4-14.
- Cooper, R. (1990b): Five Steps to ABC System Design
Accountancy, November; pp. 78-81.
- Cooper, R. (1992): Activity Based Costing
In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden; pp. 360-383.
- Cooper, R. (1996): Look Out, Management Accountants
Management Accounting, 5.; pp. 20-26.
- Cooper, R./Kaplan, R.S. (1988a): How Cost Accounting Distorts Product Costs
Management Accounting (USA), 4.; pp. 20-27.
- Cooper, R./Kaplan, R.S. (1988b): Measure Cost Right: Make the Right Decisions
Harvard Business Review, 9.; pp. 96-103.
- Cooper, R./Kaplan, R.S. (1991a): The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings
Prentice-Hall Englewood Cliffs, New Jersey
- Cooper, R./Kaplan, R.S. (1991b): Profit Priorities from ABC
Harvard Business Review, 5-6.; pp. 130-135.
- Cooper, R./Kaplan, R.S. (1992): Activity-based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage
Accounting Horizons, September; pp. 1-13.
- Cooper, R./Kaplan, R.S./Maisel, L.J./Morrissey, E./Oeim, R.M. (1992): From ABC to ABM
Management Accounting (USA), 11.; pp. 54-57.
- Cooper, W. W./Ijiri, Y. (1983): Kohler's Dictionary for Accountants, 6. ed.
Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey

Corsten, H./Reiß, M. (1999): Betriebswirtschaftslehre
Oldenbourg, München

Cotel, K. (1981): Vállalati folyamatok rendszerszemléletű szervezése
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Czakó, E./Zoltayné, P.Z./Wimmer, Á. (2000): Jelentés a magyar vállalati szféra versenyképességéről
Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest

Csányi, T./Dolgos, O./Wimmer, Á. (1997): Költséggazdálkodás, teljesítménymérés és hatékonyság a magyar vállalati gyakorlatban
A „Versenyben a világgal” kutatási program Költséggazdálkodás alprojektjének zárótanulmánya
Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék

Csikós, Iné/Juhász, T./Kertész, T. (1994): Operatív kontrolling
Novorg, Budapest

Csutora, M. (1999): Mérhető-e a vállalati környezetvédelmi teljesítmény?
In: Gazdaság-Vállalkozás-Vezetés, 1.; pp. 68-80.

Dancsházy, G. (1944): Az üzemi elszámolás és szervezeti fölépítés korszerű elvei
Mérnöki Továbbképző Intézet, Budapest

Davis, S.W./Menon, K./Morgan, G. (1982): The Images that Shaped Accounting Theory
Accounting, Organizations and Society, December; pp. 307-318.

Däumler, K-D./Grabe, J. (1997): Kostenrechnung- und Controllinglexikon, 2.Aufl.
Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin

Deák Anna (1958): A számlakeretek kialakulása és fejlődése
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Deákné, V.I. (1980): A Skála Szövetkezetek Áruházi Közös Vállalatának költséggazdálkodása, különös tekintettel a munkaerő- és bér-gazdálkodás kérdéseire
Disszertáció, Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Decoster, D.T./Schafer, E.L. (1982): Management Accounting: a Decision Emphasis, 3.ed.
John Wiley & Sons, New York

Delmann, K. (1979): Zum Stand der betriebswirtschaftlichen Theorie der Kostenrechnung
Zeitschrift für Betriebswirtschaft; pp. 319-332.

Dieterle, R./Abplanalp, F. (1990): Kostenrechnung, 2. Aufl.
Paul Haupt, Bern

Dimény, E. (1971): Költség- és fedezetszámítási módszerek
Disszertáció, Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Dimény, E. (1980): Iparvállalatok gazdasági tevékenységének elemzése: Költségelemzés
Veszprémi Vegyipari Egyetem, Üzemgazdaságtan Tanszék, Veszprém

Dinkelbach, W. (1973): Modell – ein isomorphes Abbild der Wirklichkeit?
In: Grochla, E./Szyperski, N.: Modell- und computer-gestützte Unternehmensplanung
Gabler, Wiesbaden

Dobák, M. (1988): Szervezetalkítás és szervezeti formák
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Dobák, M. (1996): Szervezeti formák és vezetés
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Dobák, M. (2000): A vezetés- és szervezéstudomány helyzete és fejlődési tendenciái Magyarországon a XX. században
Előadás a Magyar Tudományos Akadémián, november 27.

Dolgos, O. (1996): Minőségi információk vállalati vezetőknek: Új megközelítések a számvitelben
Logisztikai Híradó, 2.

Dolgos, O. (1999): Költséggazdálkodás
In: Chikán, A./Demeter, K. (szerk.): Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje
Aula, Budapest; pp. 461-499.

Dolgos, O./Wimmer, Á. (1995): Tevékenységalapú költségszámítás a logisztikában és a termelésben
Ipar-Gazdaság; 5.

Dopuch, N./Birnberg, J.G./Demski, J.S. (1982): Cost Accounting, 3.ed.
Harcourt Brace Jovanovich, New York

Dorn, G. (1961): Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland
Duncker & Humblot, Berlin

Dorn, G. (1992): Geschichtliche Entwicklung der Kostenrechnung
In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden; pp. 97-104.

Drucker, P.F. (1990): The Emerging Theory of Manufacturing
Harvard Business Review, 5-6.; pp. 94-102.

Drury, C. (1989): Activity Based Costing
Management Accounting (UK), 9.; pp. 60-63.

Drury, C. (1992): Management and Cost Accounting, 3. ed.
Chapman & Hall, London

Drury, C./Braund, S./Osborne, P./Tayles M. (1993): A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies
Chartered Association of Certified Accountants, London

Drury, C./Tayles, M., 1995. Issues Arising from Surveys of Management Accounting Practice
Management Accounting Research, 6.; pp. 267-280.

Dudás, J. (1981): A költséggazdálkodás és a számvitel a belkereskedelemben
Számvitel és ügyviteltechnika, 10-11.; pp. 435-440.

Ebert, G. (1991): Kosten- und Leistungsrechnung
Gabler, Wiesbaden

Eichhorn, W. (1972): Die Begriffe Modell und Theorie in der Wirtschaftswissenschaft
Wirtschaftswissenschaftliches Studium; pp. 281-288.

Ein-Dor, P./Segev, E. (1978): Organizational Context and the Success of Management Information Systems
In: Chenhall, R.H./Harrison, G.L./Watson, D.J. (ed): The Organizational Context of Management Accounting
Pitman, London (etc.), 1981; pp. 60-75.

Eisenhardt, (1989): Eisenhardt, K. M. [1989]: Building theories from case study research.
Academy of Management Review, 4., pp. 532-550.

Ellis, B. (1968): Basic Concepts of Measurement, 2. ed.
London

Eperjesi, F. (1999): A szellemi tőkéről
Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat, 1.; pp. 19-20.

Ernst & Young (1997): Total Cost Management – Kézikönyv az ABC költségelemzésről (Átfogó költséggazdálkodás)
Co-Nex, Budapest

Estrin, T.L./Kantor, J./Albers, D. (1994): Is ABC Suitable for Your Company?
Management Accounting (USA), 4.; pp. 40-45.

Ewert, R./Wagenhofer, A.(2000): Interne Unternehmensrechnung, 4. Aufl.
Springer, Berlin Heidelberg

FEI (Financial Executives Institute): Controllershship and Treasurership Functions
The Controller, 6.; pp. 289.

Fekrat, A.M. (1972): The Conceptual Foundations of Absorption Costing
The Accounting Review, April; pp. 351-355.

Ferrara, W.L. (1990): The New Cost/Management Accounting: More Questions than Answers
Management Accounting (USA), 10.; pp. 35-39.

Fichter, K./Loew, T./Seidel, E. (1997): Betriebliche Umweltkostenrechnung
Springer, Berlin-Heidelberg

Fischer, T. (1993): Kostenmanagement strategischer Erfolgsfaktoren
Vahlen, München

Fogaras, I. (1961a): Korszerű elszámolási technika és ügyvitel a vállalatvezetés szolgálatában
In: Fáth, J.(szerk.): Iparvállalatok vezetése és szervezése
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Fogaras, I. (1961b): Iparvállalatok gazdasági tevékenységének elemzése
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Foss, N. J. (ed) (1997): Resources, Firms, and Strategies
Oxford University Press, New York

Földes, B. (1929): Költség és költségelv
In: Szerényi, J./Bud, J./Korányi, F./Czettler, J./Popovics, S./Földes, B./Schober, B./Hantos, E./Somssich, L./Teleki, P. (szerk.): Közgazdasági enciklopédia
Athenaeum, Budapest; pp. 564-567.

Franz, K-P. (1991): Prozeßkostenrechnung – Renaissance der Vollkostenidee?
Die Betriebswirtschaft, 4.; pp. 536-540.

Freidank, C-C. (1991): Kostenrechnung, 3. Aufl.
Oldenbourg, München

Fröhling, O. (1992): Thesen zur Prozeßkostenrechnung
Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 7.; pp. 723-741.

Fuchs, H. (1979): Rendszerszemlélet
In: Bleicher, K. (szerk.): A szervezet mint rendszer
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest; pp. 51-62.

Gable (1994): Integrating Case Study and Survey Research Methods: an Example in Information Systems
European Journal of Information Systems, 2.; pp. 112-126

Gabele, E./Fischer, P. (1992): Kosten- und Erlösrechnung
Vahlen, München

Garner, S.P. (1954): Evolution of Cost Accounting to 1925
University of Alabama Press, Alabama

Garrison, R.H. (1982): Managerial Accounting, 3.ed.
Business Publications, Texas

Gates, B. (1999)
<http://www.seneque.fr/veille/.01\141\14165.htm>

Glaser, H. (1992): Prozeßkostenrechnung – Darstellung und Kritik
Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 3.; pp. 275-288.

Gmür, M. (1993): Organisationstheorien: Entwicklungslinien–Systematik–Kritik
Management Forschung und Praxis; Diskussionsbeitrag Nr. 7
Universität Konstanz
www.uni-konstanz.de/ZE/Bib/vv/verw/klimecki/klim07b.htm

Götzinger, M.K./Michael, H. (1985): Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Aufl.
Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft, Heidelberg

Grant, R.M. (1991): Contemporary Strategy Analysis
Blackwell, Cambridge (etc.)

Grevener, H. (1994): Aktivitätsorientierte Kostenrechnung in Industrieunternehmen
Diss., Hochschule St. Gallen

Grochla, E. (1979): Rendszerszemlélet és szervezeti elmélet
In: Bleicher, Knut (szerk.): A szervezet mint rendszer
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest; pp. 129-145.

Grochla, E./Gaugler, E. (1990): Handbook of German Business Management
Poeschel, Stuttgart; Springer, Berlin

Grochla, E./Lehmann, H. (1980): Systemtheorie und Organisation
In: Grochla, E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl.
Poeschel, Stuttgart; pp. 2204-2216.

Gruber, H. (1989): Grenzen der Plankostenrechnung für mittelfristige Planungs- und Entscheidungsrechnungen
In: Scheer, A-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV: Rechnungswesen im Unternehmen der 90er Jahre
Physica-Verlag, Heidelberg; pp. 106-129.

Gutenberg, E. (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Produktion, 24. Aufl.
Springer, Berlin Heidelberg

Gyenes, F./Marosi, M. (1957a): Kovácsoló üzemek közvetett költségnormáinak számítási módszere. Gépipari vállalatok közvetett költségnormái I. KGM Ipargazdasági és Üzemszervezési Intézet, Budapest

Gyenes, F./Marosi, M. (1957b): Vas- és acélöntödék közvetett költségnormáinak számítási módszere. Gépipari vállalatok közvetett költségnormái II. KGM Ipargazdasági és Üzemszervezési Intézet, Budapest

Haberstock, L. (1987): Kostenrechnung I., 8.Aufl. S+W Steuer und Wirtschaftsverlag, Hamburg

Haberstock, L. (1997): Kostenrechnung I., 9.Aufl. S+W Steuer und Wirtschaftsverlag, Hamburg

Hahn, D. (1979): A vállalat mint rendszer vezetése
In: Bleicher, Knut (szerk.): A szervezet mint rendszer
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest; pp. 305-323.

Hahn, D. (1992): Kostenrechnung und Controlling
In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden

Hall, R. (1993): A Framework Linking Intangible Resources and Capabilities to Sustainable Competitive Advantage
Strategic Management Journal; pp. 607-618.

Hamvas, B. (1997): Karnevál, I. kötet
Medio, Budapest

Hardt, R. (1998): Kostenmanagement
Oldenbourg, München

Harlan, K.M. (1983): Accounting Distortions and the Consistency of Firms' Performance Measures
UMI Research Press, Ann Arbor, Michigan

Hayes, D.C. (1977): The Contingency Theory of Managerial Accounting
The Accounting Review, January; pp. 22-39.

Hayes, D.C. (1978): The Contingency Theory of Managerial Accounting: A Replay
The Accounting Review, April; pp. 530-533.

Hayes, D.C. (1983): Accounting for Accounting: A Story About Managerial Accounting
Accounting, Organizations and Society, July; pp. 244-247.

Harrison, I. (1998): The Complete A-Z Accounting Handbook
Hodder & Stoughton, London

Heylighen, F. (2000): Cybernetics and Systems Thinkers
<http://pespmc1.vub.ac.be/CSTHINK.html>

Heimann, J. (1985): Árrendszer és önköltségszámítás kapcsolatának vizsgálata
 Disszertáció, Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Heymann, H.G./Bloom, R. (1990): Opportunity Cost in Finance and Accounting
 Quorum, New York (etc.)

Heinen, E. (1983): Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 6. Aufl.
 Gabler, Wiesbaden

Heller, F. (1937): Közgazdasági lexikon
 Grill Károly, Budapest

Herzog, E. (1989): Stand und Entwicklungstendenzen des innerbetrieblichen Rechnungswesens in den USA

In: Scheer, A-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV: Rechnungswesen in Unternehmen der 90-er Jahre
 Physica-Verlag, Heidelberg, 1989; pp. 313-326.

Herzog, E. (1992): Neuere Entwicklungen der Kostenrechnung in den USA
 In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
 Gabler, Wiesbaden

Hicks, D.T. (1992): Activity-based costing for small and mid-sized businesses: an implementation guide
 Wiley, New York

Hoitsch, H-J. (1997): Kosten- und Leistungsrechnung: eine controllingorientierte Einführung
 Springer, Berlin-Heidelberg

Holzwarth, J. (1993): Strategische Kostenrechnung?: zum Bedarf an einer modifizierten Kostenrechnung für die Bewertung strategischer Entscheidungen
 Schäffer-Poeschel, Stuttgart

Homburger, R.H. (1961): Measurement in Accounting
 The Accounting Review, January; pp. 94-99.

Horngren, Ch.T. (1992): Reflections on Activity Based Accounting in the United States
 Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 3.; pp. 289-293.

Horngren, Ch.T./Foster, G./Datar, S.M. (1994): Cost Accounting, 8. ed.
 Prentice-Hall, New York

Horngren, Ch.T./Foster, G./Datar, S.M. (1997): Cost Accounting, 9. ed.
 Prentice-Hall, New York

Horváth, P. (1990): Controlling, a sikeres vezetés eszköze
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó

Horváth, P. (1990): Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?
Poeschel, Stuttgart
Horváth, P. (1998): Controlling, 7.Aufl.
Vahlen, München

Horváth, P. (1998): Controlling
Vahlen, München

Horváth, P./Gassert, H./ Solaro, D.(1991): Controllingkonzeptionen für die Zukunft: Trends und Visionen
Poeschel, Stuttgart

Horváth, P./Gaydoul, P./Hagen, W.J. (1978): Planung, Kontrolle und Rechnungswesen, Auswertung einer empirischen Erhebung zum Thema Erfolgssteuerung
Frankfurt am Main (idézi, Becker, 1984)

Horváth, P./Lukács, J. (1987): Az NSZK számviteli rendszere
Számvitel és ügyviteltechnika, 2.; pp. 49-56.

Horváth, P./Mayer, R. (1989): Prozeßkostenrechnung
Controlling, 4.; pp. 214-220.

Horváth, P./Mayer, R. (1991): Anmerkungen zum Beitrag von Coenenberg/Fischer
Die Betriebswirtschaft, 4.; pp. 540-542.

Horváth, P./Mayer, R. (1993): Prozeßkostenrechnung – Konzeption und Entwicklungen
Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2.; pp. 15-28.

Horváth. P./Kieninger, M./Mayer,R./Schimank,Ch. (1993): Prozeßkostenrechnung – oder wie die Praxis die Theorie überholt
Die Betriebswirtschaft, 5.; pp. 609-628.

Horváth, P./Reichmann, T. (Hrsg.) (1993): Vahlens großes Controllinglexikon
Beck-Vahlen, München

Howell, R.A./Soucy, S.R. (1987): The New Manufacturing Environment: Major Trends
Management Accounting (USA), July; pp. 21-27.

Hummel, S./Männel, W. (1986): Kostenrechnung 1., 4. Aufl.
Gabler, Wiesbaden

Ijiri, Y. (1967): Foundations of Accounting Measurement
Prentice-Hall, New York

Ijiri, Y. (1972): Measurement in Current Accounting Practices: A Replay
The Accounting Review, July; pp. 510-526.

Ijiri, Y./Jaedicke, R.K. (1966): Reliability and Objectivity of Accounting Measurements
The Accounting Review, July; pp. 474-483.

Illés, M. (1997): Vezetői gazdaságtan
Kossuth, Budapest

Innes, J./Mitchell, F. (1995): Activity Based Cost Management: a Case Study of Development and Implementation
Chartered Institute of Management Accountants, London

Innes, J./Mitchell, F. (1997): Survey Research on Activity-based Costing: a Reply to Dugdale and Jones
Management Accounting Research, 2.; pp. 241-249.

Innes, J./Mitchell, F./Sinclair, (2000): Activity-based Costing in the U.K.'s Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results
Management Accounting Research, 3.; pp. 349-362.

IMA (Institute of Management Accountants) (1991): Management Accounting Glossary
Prentice-Hall International

Jacobs, O.H. (1966): Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der industriellen Kostenrechnung unter Berücksichtigung der unternehmerischen Zielvorstellungen
Diss., Aachen

Jazayeri, M./Hopper, T.(1999): Management Accounting Within World Class Manufacturing: a Case Study
Management Accounting Research, 3.; pp. 263-301.

Johnson, H.T. (1988): Activity-based Information – a Blueprint for World-Class Management Accounting
Management Accounting (USA), 6.; pp. 23-30.

Johnson, H.T. (1991): Activity-based Management: Past, Present and Future
Engineering Economist, 6; pp. 219-238.

Johnson, H.T. (1992): It's Time to Stop Overselling Activity-based Concepts
Management Accounting (USA), 9.; pp. 26-35.

Johnson, H.T./Kaplan, R.S. (1987a): Relevance Lost – the Rise and Fall of Management Accounting
Harvard Business School Press, Boston

Johnson, H.T./Kaplan, R.S. (1987b): The Rise and Fall of Management Accounting
Management Accounting (USA), 1.; pp. 22-30.

Johnson, A.R./Kast, F.E./Rosenzweig, J.E. (1969): A rendszerelmélet és a vállalatvezetés
In: Kindler, J./Kiss, I. (szerk.): Rendszerelmélet. Válogatott tanulmányok
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest; pp. 221-409.

Joia, L.A. (2000): Measuring Intangible Corporate Assets
Journal of Intellectual Capital, 1.; pp. 68-84.

Juhász, K.J. (1941): Gyárüzemi munkaszervezés
Mérnöki Továbbképző Intézet, Budapest

Juhász, K.J. (1943): A gyárüzemi költség számítás és az üzemösszehasonlítás újabb kérdései
Mérnöki Továbbképző Intézet, Budapest

Kai, D. (1993): CIM-orientierte Kostenrechnung
Erich Schmidt Verlag, Berlin

Kaiser, K. (1991): Kosten- und Leistungsrechnung bei automatisierter Produktion
Gabler, Wiesbaden

Kam, V. (1986): Accounting Theory
John Wiley & Sons, New York

Kaplan, R.S. (1984): Yesterday's Accounting Undermines Production
Harvard Business Review, 7-8.; pp. 94-102.

Kaplan, R.S. (1985): Cost Accounting – a Revolution in the Making
Corporate Accounting, Spring; pp. 10-16.

Kaplan, R.S. (1988): One Cost System Isn't Enough
Harvard Business Review, 1.; pp. 61-66.

Kaplan, R.S. (1992): In Defense of Activity-based Cost Management
Management Accounting (USA), 11.; pp. 58-63.

Kaplan, R.S./Cooper, R. (1998): Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance
Harvard Business School Press, Boston
(Magyarul: Kaplan, R.S./Cooper, R. (2000): Költség & Hatás; Panem – IFUA Horváth és Partner, Budapest)

Kaplan, B./Duchon, D. (1988): Combining Qualitative and Quantitative Methods in Information Systems Research: a Case Study
MIS Quarterly, 4.; pp. 571-587. (idézi Myers, 2000)

Kaplan, R.S./Norton, P.N. (1998): Balanced scorecard
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Karácsony, D. (1982): A normatív költséggazdálkodás gyakorlatának aktuális kérdései
Számvitel- és ügyviteltechnika, 6.; pp. 228-230.

Katz, D./Kahn, R.L. (1986): A szervezetek és a nyílt-rendszer elmélet
In: Kovács S. (Szerk.): Szöveggyűjtemény a szervezetelmélet történetének tanulmányozásához
Tankönyvkiadó, Budapest; pp. 285-291.

Keating, P.J. (1995): A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case
Research in Management Accounting
Journal of Management Accounting Research, Fall; pp. 66-86.

Keilus, M. (1993): Produktions- und Kostentheoretische Grundlagen einer Umweltkostenrechnung
Verlag Josef Eul, Bergisch Gladbach /Köln

Keith, W./Srikanthan, S./Neal, R. (1991): Management Accounting for Financial Decisions
Butterworth-Heinemann, Oxford

Keys, D.E. (1999): German vs. United States Cost Management
Management Accounting Quarterly, Fall
<http://mamag.com/keys.htm>

Kieser, A. (1995): Szervezetelméletek
Aula, Budapest

Kieser, A./Kubicek, H. (1992): Organisation
Walter de Gruyter, Berlin

Kilger, W. (1958): Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlagen der Kostenrechnung
Zeitschrift für die handelswirtschaftliche Forschung, 11.; pp. 553-564.

Kilger, W. (1992): Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl.
Gabler, Wiesbaden

Kilger, W. (1993): Flexible Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 10. Aufl.
Gabler, Wiesbaden

Kind, H. (1986): Das interne Rechnungswesen mittelständischer Industrieunternehmen
Speyer, Gabar

Kindler, J. (1980): A pozitívista módszertan válsága
Világosság, Augusztus-Szeptember; pp. 484-493.

Kindler, J. (1986a): A többtényezős döntések elmélete és gyakorlata
In: Kovács, S. (szerk.): Szöveggyűjtemény a szervezetelmélet történetének tanulmányozásához
Tankönyvkiadó, Budapest; pp. 214-253.

Kindler, J. (1986b): A komplexitás törvényszerűségei és néhány gyakorlati következményük
In: Kovács, S. (szerk.): Szöveggyűjtemény a szervezetelmélet történetének tanulmányozásához
Tankönyvkiadó, Budapest; pp. 342-359.

Kindler, J. (1988): Előfeltevések a vállalatgazdaságtanban
Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Kézirat

King, A.M. (1991): The Current Status of Activity-based Costing
Management Accounting (USA), 9.; pp. 23-27.

Kircher, P. (1959): Measurements and Managerial Decisions
In: Churchman, C.W./Ratoosh, P. (ed): Measurement Definitions and Theories
Wiley, New York (idézi Kloidt, 1964, p. 293.)

Kloidt, H. (1964): Grundsätzliches zum Messen und Bewerten in der Betriebswirtschaft
In: Grochla, E. (Hrsg.): Organisation und Rechnungswesen
Duncker & Humblot, Berlin; pp. 283-303.

Kloock, J./Sieben, G./Schildbach, Th. (1999): Kosten- und Leistungsrechnung, 8.Aufl.
WiSu, Düsseldorf

Knaese, B. (1996): Kernkompetenzen im strategischen Management von Banken: der "resource based view" in Kreditinstituten
Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden

Koch, H. (1959): Zur Diskussion über den Kostenbegriff
Zeitschrift für handelswirtschaftliche Forschung; pp. 355-399.

Koch, J. (1992): Die Grundrechnung der Potentiale im entscheidungsorientierten Rechnungswesen
Thun, Frankfurt am Main

Kocsondi, A. (1976): Modell-módszer
Akadémiai Kiadó, Budapest

Koltai, T. (1992): A standard költségszámítás és a vezetői döntéstámogatás
Számvitel és könyvvizsgálat, 1.; pp. 11-18.

Koltai, T. (1994): A tevékenység alapú termékkalkuláció elvi alapjai és gyakorlati szervezése
Számvitel és könyvvizsgálat, 10.; pp. 445-451.

Koltai, T./Tamássy, A. (1994): Tevékenység alapú költségszámítási rendszer
Számvitel és könyvvizsgálat, 4.; pp. 177-183.

Koltai, T./Sebestyén, Z. (1998): Kapacitáselemzés tevékenység alapú költségszámítással
Számvitel és könyvvizsgálat, 10.; pp. 423-429.

Kormos, A.E. (1994): A nulla alapú költségtervezésről
Számvitel és könyvvizsgálat, 3.; pp. 123-129.

Kosiol, E. (1961): Modellanalyse als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen
Zeitschrift für handelswirtschaftliche Forschung; pp. 318-334.

Kosiol, E. (1964): Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden

Kosiol, E. (1979a): Kostenrechnung der Unternehmung, 2. Aufl.
Gabler, Wiesbaden

Kosiol, E. (1979b): Kosten- und Leistungsrechnung: Grundlagen, Verfahren, Anwendungen
de Gruyter, Berlin

Kosiol, E. (1981): Theorie der Kostenrechnung, 2. Aufl.
In: Kosiol, E. (Hrsg.) Handwörterbuch des Rechnungswesens
Poeschel, Stuttgart; pp. 1073-1078.

Kovács, S. (1969): Vállalati szervezés
Valóság, 10.; pp. 72-76.

Kovács, S. (1970): A vezetőképzés stratégiájához
Szervezés és vezetés, 7-8.; pp. 243-247.

Kozma, A. (1981): Önköltség- és jövedelemszámítás a gazdaságos termelés szolgálatában
Számvitel és ügyviteltechnika, 10-11.; pp. 432-434.

Köhler, R. (1975): Modelle
In: Grochla, E./Wittmann, W. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4.Aufl.
Poeschel, Stuttgart; pp. 2701-2715.

Körmendi, T./Tirnitz, T. (1994): Gondolatok a döntésorientált költségelszámolásról
Ipar-Gazdaság, 7.; pp. 28-32

Kremin-Buch, B. (1998): Strategisches Kostenmanagement
Gabler, Wiesbaden

Krieger, R. (1995): Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung: ein Beitrag zur Weiterentwicklung der situativen Kostentheorie unter besonderer Berücksichtigung der Industriebetriebe
Duncker & Humblot, Berlin

Krumwiede, K. (1988): ABC - Why It's Tried and How it Succeeds
Management Accounting (USA), 4.; pp. 32-38.

Kuntner, R. (1940): Bevezetés a könyvviteli ismeretekbe, 3. kiadás
Gergely, Budapest

Küpper, H-U. (1984): Der Bedarf an Kosten- und Leistungsinformationen in Industrieunternehmen
Kostenrechnungspraxis, 4.; pp. 169-181.

Küpper, H-U. (1991): Prozeßkostenrechnung – ein strategisch neuer Ansatz? Anmerkungen zum Beitrag von Coenenberg/Fischer
Die Betriebswirtschaft, 3.; pp. 388-391.

Küpper, H-U. (1992a): Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung
In: Handbuch Kostenrechnung, Gabler, Wiesbaden

Küpper, H-U. (1992b): Anforderungen an die Kostenrechnung aus Sicht des Controlling
In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden; pp. 138-153.

Küpper, H-U. (1997): Pagatorische und kalkulatorische Rechensysteme
Kostenrechnungspraxis, 1.; pp. 20-26.

Küpper, H-U. (1998): Angleichung des externen und internen Rechnungswesens
In: Börsig, C./Coenenberg, A.G. (Hrsg.): Controlling und rechnungswesen im internationalen Wettbewerb
Schäffer-Poeschel, Stuttgart; pp. 143-162.

Küpper, H-U./Weber, J. (1995): Grundbegriffe des Controlling
Schäffer-Poeschel, Stuttgart

Küting, K./Lorson, P. (1992): Prozeßkostenrechnung mit kritischen Augen sehen
Frankfurter Allgemeine Zeitung, 1992.07.18, p. 12.

Küting, K./Lorson, P. (1993): Überblick über die Prozeßkostenrechnung – Stand, Entwicklungen und Grenzen
Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2; pp. 29-35.

Laáb, Á. (1996): A humán tőkében rejlő esélyeink
In: Csath, M. és mások: Stratégiai menedzsment szöveggyűjtemény
Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest; pp. 85-101.

Lackes, R. (1989): EDV-orientiertes Kosteninformationssystem
Gabler, Wiesbaden

Ladó, L. (1968): A nyereséggel kapcsolatos számítások a vezetői döntésekben
In: Susánszky, J. (szerk.): Vezetési ismeretek, I.
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest; pp. 83-125.

Ladó, L. (1971): A vezetés, valamint a szellemi alkotó munka és az információrendszer kapcsolatáról
In: Susánszky, J. (szerk.): Vezetési ismeretek, III.
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest; pp. 41-83.

Ladó, L. (1981): Teljesítmények és ráfordítások
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Ladó, L. (1992): A vezetői döntéshozatal és a számvitel néhány jellegzetes kapcsolódó területéről
Számvitel és könyvvizsgálat, 3.; pp. 121-128.

Ladó, L. (1997): A költség- és hozamszámítás rendeltetésének és módszerének kiegészítéséről
Számvitel és könyvvizsgálat, 10.; pp. 440-446.

Lammert, T.B./Ehram, R. (1987): The Human Element – the Real Challenge in Modernizing Cost Systems
Management Accounting (USA), July; pp. 32-37.

Landry, G./Wood, T./Lindquist, C. (1997): Can ABC Bring Mixed Results?
Management Accounting (USA), 3.; pp. 28-33.

Laßmann, G. (1958): Die Produktionsfunktion und ihre Bedeutung für die betriebswirtschaftliche
Kostentheorie
Diss., Frankfurt am Main

Laßmann, G. (1973): Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und
Kontrollaufgaben
Die Wirtschaftsprüfung, 1/2.; pp. 4-17.

Laßmann, G. (1995): Stand und Weiterentwicklung des Internen Rechnungswesens in Deutschland
Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 11.; pp. 1044-1063.

Larson, K.D. (1969): Implications of Measurement Theory on Accounting Concept Formulation
The Accounting Review, January; pp. 32-46.

Lawrence, P.R./Lorsch, J.W. (1967): Organization and Environment
Harvard University Press, Boston

László, A. (1949): Gazdasági elszámolás, önköltségi ár és profit
Gazdasági és Műszaki Akadémia, Budapest

Lázár, L. (2000): A controlling szerepe
In: Czákó, E./Zoltayiné, P.Z./Wimmer, Á. (szerk.): Jelentés a magyar vállalati szféra versenyképességéről
Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest; pp. 202-212.

Lee, A.S. (1991): Integrating Positivist and Interpretive Approaches to Organizational Research
Organization Science, 2.; pp. 342-365.

Lewis, R.J. (1993): Activity-based Costing for Marketing and Manufacturing
Quorum, Westport, Conn.

Liao/Boockholdt, (1982): Cost Accounting for Managerial Planning, Decision Making and Control
 Dame Publishing, Houston

Lingnau, V. (1999): Geschichte des Controllings
 In: Lingenfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland
 Vahlen, München; pp. 73-91.

Llewellyn, S. (1993): Working in Hermeneutic Circles in Management Accounting Research: Some Implications and Applications
 Management Accounting Research, September; pp. 231-249.

Loft, A. (1995): The History of Management Accounting: Relevance Found
 In: Ashton, D.N./Hopper, T./Scapens, R.W.: Issues in management accounting, 2. ed.
 Prentice-Hall, London; pp. 21-44.

Lorson, P. (1992): Prozeßkostenrechnung versus Grenzplankostenrechnung
 Kostenrechnungspraxis, 1.; pp. 7-14.

Lorson, P. (1993): Straffes Kostenmanagement und neue Technologien: Anforderungen, Instrumente und Konzepte unter besonderer Würdigung der Prozesskostenrechnung
 Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne (etc.)

Louderback, J.G./Hirsch, M.L. (1982): Cost Accounting: Accumulation, Analysis, and Use
 Kent Publishing, Boston, Massachusetts

Ludmann, L. (1955): Típusnormák készítésének metodikája
 Műszaki Könyvkiadó, Budapest

Lukács, J. (1987): Racionális költséggazdálkodás, takarékoság: Költségmegtakarító módszerek, intézkedések, technikák és taktikák
 Disszertáció, Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Lukács, J. (1991): Értékelemzés
 In: Baricz, R. (szerk.): Számvitel II., kézirat
 Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Lück, W. (Hrsg.) (1990): Lexikon der Betriebswirtschaft
 Verlag Moderne Industrie, Landsberg

Lücke, W. (1993): Gliederung des Rechnungswesens
 In: (Hrsg.): Handwörterbuch für Rechnungswesen
 Schäffer-Poeschel, Stuttgart; pp. 1636-1703.

Mabberley, J. (1992): Activity-based Costing in Financial Institutions
 Pitman, London

Mabberley, J. (1999): Pénzügyi intézmények controllingja
Panem, Budapest

MacArthur, J.B. (1992): ABC: How Many Cost Drivers do You Want?
Journal of Cost Management, Fall; pp. 37-41.

Macintosh, N. B. (1988): Social Software of Accounting and Information Systems
Wiley, Chichester

Maier-Scheubeck, N. (1991): Prozeßkostenrechnung – im Westen nichts Neues
Die Betriebswirtschaft, 4.; pp. 542-543.

Malasics, A. (1998): A humán erőforrás töketényezőként való tükröztetése a számviteli információs rendszerben
In: 50 éves a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem: Jubileumi tudományos ülészek kiadványa; pp. 19-37.

Marosi, M. (1948): A regiekalkuláció és a regieellenőrzés legújabb irányai I.-III.
Gazdaság, május-július

Marosi, M. (1978): Szervezés-ösztönzés-hatékonyság
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Matlekovits, S. (1925): Az ötvenéves kereskedelmi törvény
Közgazdasági Szemle, 68. kötet; pp. 572-578.

Matz, A./Usry, M.F. (1980): Cost Accounting, Planning and Control
South-Western-Publishing, Cincinnati (etc.)

Mayer, R. (1990): Prozeßkostenrechnung
Kostenrechnungspraxis, 5., pp. 307-312.

Mayer, R. (1998): Prozeßkostenrechnung – State of the art
In: IFUA Horváth & Partner (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, 2. Aufl.
Vahlen, München, 1999, pp. 3-27.

Mayer, R./Glaser, H. (1991): Die Prozeßkostenrechnung als Controllinginstrument: pro und contra
Controlling, 6.; pp. 296-303.

Mearns, I.J. (1981): Fundamentals of Cost and Management Accounting
Longman, London-New York

Meffert, H. (1968): Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen: ein Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden

Mellerowicz, K. (1973): Kosten und Kostenrechnung I. Theorie der Kosten
Walter de Gruyter, Berlin, New York

Mellerowicz, K. (1974): Kosten und Kostenrechnung II. Verfahren
Walter de Gruyter, Berlin, New York

Menrad, S (1965): Der Kostenbegriff
Duncker & Humblot , Berlin

Menrad, S. (1983): Vollkostenrechnung
In: Chmielewicz, Klaus (Szerk.): Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung
Poeschel, Stuttgart; pp. 1-20.

Miles, M. B./Huberman, A. M. (1994): Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook
Thousand Oaks: SAGE

Miller, J.G./Vollmann, Th.E. (1985): The Hidden Factory
Harvard Business Review, 5.; pp. 142-150.

Mittendorf, Ch. (1996): Industrielle Verwaltungskostenrechnung
Verlag Utermarck Northeim

Moews, D. (1989): Kosten- und Leistungsrechnung
Oldenbourg, München

Monden, Y./Sakurai, M. (1989): Japanese Management Accounting: a World Class Approach to Profit
Management
Productivity Press, Cambridge, Mass. (etc.)

Morarity, S./Allen, C.P. (1984): Cost Accounting
Harper & Row, New york

Mosakowski, E. (1998): Entrepreneurial Resources, Organizational Choices, and Competitive Outcomes
Organization Science, 6.; pp. 625-643.

Most, K.S./Lewis, R.J. (1982): Cost Accounting
Grid Publishing, Columbus, Ohio

Mussnig, W. (1996): Von der Kostenrechnung zum Management Accounting
Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden

Myers, M.D. (2000): Qualitative Research in Information Systems
<http://www.auckland.ac.nz/msis/isworld>

NAA (National Association of Accountants) (1981): Definition of Management Accounting
Statement, Number 1A, New York (idézi Riahi-Belkaoui, 1992, p. 6.)

Nemcsicsné, Zs.Á./Bartl, C. (1999): Környezeti szempontok megjelenítése a vállalat számviteli rendszerében
In: Gazdaság-Vállalkozás-Vezetés, 1.; pp. 112-128.

Neubauer, Ch. (1993): Strategisch orientierte Kostenrechnung
Kirsch, Herrsching

Neugebauer, H. (1995): Kostentheorie und Kostenrechnung für Versicherungsunternehmen
Verlag Versicherungswirtschaft, Karlsruhe

Neumann-Szyszka, J./Kahle, E. (1994): Kostenrechnung und umweltorientierte Controlling: Möglichkeiten und Grenzen des Einsatzes eines traditionellen Controllinginstrumentes im umweltorientierten Controlling
Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden

Newman, E.B. (1974): On the Origin of „Scales of Measurement“
In: Moskowitz, H.R./Scharf, B./Stevens, J.C. (ed): Sensation and measurement
D. Reidel Publishing, Dordrecht, Boston; pp. 137-145.

Nunnally, J. C. (1978): Psychometric Theory
McGraw-Hill, New York

Otley, D.T. (1980): The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis.
Accounting, Organizations and Society, 5.; pp. 413-428

Otley, D.T. (1987): Accounting Control and Organizational Behavior
Heinemann, London

Otley, D.T./Berry, A.J. (1994): Case Study Research in Management Accounting and Control
Management Accounting Research, 5.; pp. 45-64

Otley, D./Wilkinson, Ch.(1988): Organizational Behavior: Strategy, Structure, Environment, and Technology
In: Ferris, K.R. (Ed.): Behavioral Accounting Research: A Critical Analysis
Century VII Publishing, Columbus; pp. 147-170.

Pagács, I. (1984): A költséggazdálkodás jelenlegi helye, szerepe a vállalati gazdálkodásban
Disszertáció, Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Parker, R.H. (1992): MacMillan dictionary of accounting
MacMillen, London

Parker, L. (1986): Developing Control Concepts in the 20th Century
Garland Publishing, New York and London

Peavey, D.E. (1990): It's Time for a Change
Management Accounting (USA), 2.; pp. 31-35.

Petty, R./Guthrie, J. (2000): Intellectual Capital Literature Review
Journal of Intellectual Capital, 2.; pp. 155-176.

Pfaff, D. (1993): Kostenrechnung, Unsicherheit und Organisation
Physica-verlag, Heidelberg

Pfaff, D. (1996): Kostenrechnung als instrument der Entscheidungssteuerung – Chancen und Probleme
Kostenrechnungspraxis, 3.; pp. 151-156.

Pfohl, H-Ch./Stölzle, W. (1991): Anwendungsbedingungen, Verfahren, und beurteilung der
Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen
Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 11.; pp. 1281-1305.

Pinnekamp, H-J. (1993): Kosten- und Leistungsrechnung
Oldenbourg, München

Piro, A. (1994): Betriebswirtschaftliche Umweltkostenrechnung: Gestaltung einer flexiblen
Plankostenrechnung als betriebliches Umwelt-Informationssystem
Physica-Verlag, Heidelberg

Porter, M. (1980): Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors
The Free Press, New York

Preißler, P.R. (1995): Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung
Moderne Industrie, Landsberg/Lech

Pyle, W.W./Larson, K.D. (1981): Fundamental Accounting Principles
Richard D. Irwin, Illinois

Raas, F. (1989): Auswirkungen neuer Produktionstechnologien auf betriebliches Rechnungswesen und
operatives Controlling
Diss., Hochschule St. Gallen

Radácsi, L. (2000): Szervezeti etika és etikai intézményesítés
Doktori értekezés, Budapest

Rajty, T. (1943): Általános vállalati gazdaságtan
Gergely, Budapest

Rayburn, G.L. (1989): Principles of Cost Accounting, 4. ed.
Richard D. Irwin, Boston

Reszegi, L. (1999): Előszó a magyar kiadáshoz.
In: *Vállalatértékelés*, Panem – John Wiley & Sons, Budapest, pp. 17-32

Riahi-Belkaoui, A. (1981): Accounting Theory
Harcourt Brace Jovanovich, New York (etc.)

Riahi-Belkaoui, A. (1986): Handbook of Management Control Systems
Quorum Books, New York (etc.)

Riahi-Belkaoui, A. (1987): Inquiry and Accounting
Quorum Books, New York (etc.)

Riahi-Belkaoui, A. (1992): The New Foundations of Management Accounting
Quorum, New York

Riebel, P. (1985): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 5. Aufl.
Gabler, Wiesbaden

Risak, J./Deyhle, A. (1991): Controlling – State of The Art und Entwicklungstendenzen
Gabler, Wiesbaden

Rogalski, M. (2000): Activity Orientation of Cost Accounting According to Gutenberg: Fundamental Principles of a Dynamic Activity-based Marginal Costing
In: Albach, H./Brockhoff, K.K.L./Eymann, E./Jungen, D./Steven, M./Luhmer, A. (Hrsg.): Theory of the Firm
Springer, Berlin

Romano, P.L. (1988): Activity Accounting
Management Accounting (USA), 5.; pp. 73-74.

Román, Z. (1951): Vállalaton belüli önálló elszámolás. Az operatív számvitel kérdései.
Könnnyűipari Könyvkiadó, Budapest

Sárossi, D. (1955): Normázási és bérezési irányelvek
KGM Ipargazdasági és Üzemszervezési Intézet, Budapest

Scapens, R.W. (1990): Management Accounting: a Review of Contemporary Developments
Macmillan Education, Houndsmills (etc.)

Schehl, Michael (1994): Die Kostenrechnung der Industrieunternehmen vor dem Hintergrund unternehmensexterner und -interner Strukturwandlungen
Duncker & Humblot, Berlin

Scherrer, G. (1999): Kostenrechnung, 3. Aufl.
Lucius & Lucius, Stuttgart

Schildbach, T. (1992): Begriff und Grundprobleme des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht
In: Spremann, K./Eberhard, Z. (Hrsg.): Controlling, Grundlagen-Informationssysteme-Anwendungen
Gabler, Wiesbaden; pp. 21-36.

Schildbach, T. (1993): Vollkostenrechnung als Orientierungshilfe
Die Betriebswirtschaft, 3.; pp. 345-359.

Schildbach, T. (1995): Entwicklungslinien in der Kosten- und internen Unternehmensrechnung
In: Schildbach, T./Wagner, F.W. (Hrsg.): Unternehmensrechnung als Instrument der internen Steuerung
Sonderheft 34 von Schmalembachs zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung; pp. 1-18.

Schildbach, T. (1997): Cost Accounting in Germany
Management Accounting Research, 8.; pp. 261-276.

Schildbach, T./Feldhoff, (1993): Adressaten
In: Chmielewicz, K. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens
Schäffer-Poeschel, Stuttgart; pp. 30-36.

Schmalenbach, E. (1925): Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik
Gloeckner, Leipzig

Schmalenbach, E. (1963): Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl.
Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen

Schneider, D. (1985): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre
Oldenbourg, München

Schneider, D. (1991): Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung
Der Betrieb, April; pp. 765-772.

Schoenfeld, H.-M. W.(1992): Entwicklung des Management Accounting in den USA
In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung
Gabler, Wiesbaden; pp. 348-359.

Scholz, R. (1959): Az ipari számvitel irányelvei – normatív költséggazdálkodás
In: Korszerű számvitel és ügyviteltechnika
KGM Ipargazdasági és Üzemszervezési Intézet, Budapest

Scholz, R. (1981): A számviteli dolgozók feladatai a számvitel és a gazdálkodás hatékonyságának fejlesztésében
Számvitel és ügyviteltechnika, 10-11, pp. 421-427.

Schranz, A. (1938): Üzemgazdaságtan
Magánkiadás, Budapest

Schröter, K. (1992a): Operatív controlling I.
Számvitel és könyvvizsgálat, 10.; pp. 460-465.

Schröter, K. (1992b): Operatív controlling II.
Számvitel és könyvvizsgálat, 11.; pp. 502-507.

Schuh, G./Brandstetter, H./Groos, P.C. (1992): Grenzen der Prozeßkostenrechnung
Technische Rundschau, 23.; pp. 46-50.

Schweitzer, M./Küpper, H-U. (1995): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 6.Aufl.
Vahlen, München

Schweitzer, M./Wagener K. (1999): Geschichte des Rechnungswesens
In: Lingenfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland
Vahlen, München pp. 49-71.

Schweitzer, M./Ziolkowski, U. (1999): Interne Unternehmensrechnung: aufwandsorientiert oder kalkulatorisch?
Verlagsgruppe Handelsblatt, Düsseldorf

Seal, W./Cullen, J./Dunlop, A./Berry, T./Ahmed, M.(1999): Enacting a European Supply Chain: a Case Study on the Role of Management Accounting
Management Accounting Research, September; pp. 303-322.

Seicht, G. (1993): Moderne Kosten- und Leistungsrechnung
Linde, Wien

Shah, P. (1981): Cost Control and Information Systems
McGraw Hill, New York (etc.)

Shank, J.K. (1989): Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottels?
Journal of Management Accounting Research, Fall, pp. 47-65.

Shank, J.K./Govindarajan, V. (1993): Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage
Free Press, New York

Shillinglaw, G. (1977): Managerial Cost Accounting, 4.ed.
Richard D. Irwin, Homewood, Illinois

Siefke, M. (1999): Externes Rechnungswesen als Datenbasis der Unternehmenssteuerung
Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden

Siegel, J.G./Shim, J.K. (1995): Dictionary of Accounting Terms, 2. ed.
Barron's, New York

Siegel, G./Sorensen, J.E. (1999): Counting More, Counting Less
The 1999 Practice analysis of management accounting
Institute of Management Accountants

Siegwart, H./Raas, F. (1991): CIM-orientiertes Rechnungswesen: Bausteine zu einem System Controlling
VDI-Verlag, Düsseldorf

Sizer, J. (ed) (1980): Readings in Management Accountiung
Penquin Books, Harmondsworth, Middlesex

Sorter, G.H./Horngren, C.T. (1978): Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach

In: William, E. (ed): Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control
South-Western-Publishing, Cincinnati; pp. 484-497.

Stachowiak, H. (1973): Allgemeine Modelltheorie
Springer, Wien

Staehle, W. (1981): Deutschsprachige situative Ansätze in der Managementlehre
In: Kieser, Alfred (Hrsg.): Organisationstheoretische Ansätze
Vahle, München, 1981; pp. 215-226.

Stake, R.E. (1994): Case Studies
In: Denzin, N.K./Lincoln, Y.S.: Handbook of Qualitative Research
Sage, Thousand Oaks-London-New Delhi; pp. 236-247.

Staubus, G.J. (1963): Direct, Relevant or Absorption Costing
The Accounting Review, January; pp. 64-75.

Stevens, S.S. (1946): On the Theory of Scales of Measurement
Science, 103., 677-680. (idézi Berka, 1983; p. 13.)

Stoll, S. (1996): Die Kostenrechnung als Instrument der internen Organisation: Gestaltungsaspekte aus ökonomischer und verhaltenstheoretischer Sicht
Lang, Frankfurt am Main (etc.)

Susánszky, J. (1967): Vezetési ismeretek I.
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Susánszky, J. (1968): Vezetési ismeretek II.
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Susánszky, J. (1971): Vezetési ismeretek III.
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Sutus, I. (1999): Vezetői számvitel elvi kérdései
Polvax, 2-3., pp. 65-77.

Sveiby, K.-E. (1996): The Knowledge Organization
<http://203,32,10,69/KOS1.htm>

Sveiby, K.-E. (1998): Measuring Intangibles and Intellectual Capital – An Emerging First Standard
<http://www.sveiby.com.au/EmergingStandard.html>

Sveiby, K.-E. (1999): The Balanced Score Card (BSC) and the Intangible Assets Monitor (IAM)
<http://203,32,10,69/BSCandIAM.html>

Sveiby, K.-E. (2001): Methods for measuring intangible assets
<http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>)

Swanson, G.A. /Miller, J.G. (1989): Measurement and Interpretation in Accounting: a Living Systems Theory Approach
 Quorum Books, New York

Swenson, T./Flesher, H. (1996): Are You Satisfied With Your Cost Management System?
 Management Accounting (USA), 3.; pp. 49-53.

Szathmári, E. (2002): A nem megragadható erőforrások szerepe, értékelése és menedzsmentje elméleti és gyakorlati megközelítésben
 Szakdolgozat, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Vezetési és Szervezési Tanszék

Széchy, E. (1942): Munkaszervezés és költségszámítás
 Mérnöki Továbbképző Intézet, Budapest

Szintay, I. (1985): Rendszerelmélet, rendszerszervezés I.
 Tankönyvkiadó, Budapest

Szintay, I./Urbán, R. (1996): Az Áramszolgáltató Rt. controlling rendszerének szervezési tapasztalatai
 Ipar-Gazdaság, 3-4.

Szirmai, A. (2000): A folyamatkalkuláció módszertana és alkalmazása a vezetői számvitelben
 Szám-Adó, 5.; pp. 3-8.

Szűcs, E. (1990): Rendszer és modell I.
 Tankönyvkiadó, Budapest

Szypersky, N. (1964): Zur Anwendung des Terminus 'pagatorisch'
 In: Grochla, E. (Hrsg.): Organisation und Rechnungswesen
 Duncker & Humblot, Berlin, 1964; pp. 355-383.

Szypersky, N. (1981): Rechnungswesen als Informationsinstrument
 In: Kosiol, E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens
 Poeschel, Stuttgart; pp. 1425-1439.

Thirlby, G.F. (1981): The Subjective Theory of Value and Accounting 'Cost'
 In: Buchanan, J.M./Thirlby G.F.: L.S.E. Essays on Cost
 New York University Press, New York and London; pp. 135-161.

Tiessen, P./Waterhouse, J.H. (1978): The Contingency Theory of Managerial Accounting: A Comment
 The Accounting Review, 5; pp. 523-529.

Tompa, M. (1982): Korszerű költséggazdálkodás – ésszerű takarékoság
Számvitel- és ügyviteltechnika, 6.; pp. 334-338.

Torgersen, O.E./Weinstock, I.T. (1983): A vezetés integrált felfogásban
Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Troxel, R.B./Weber, M.G. (1990): The Evolution of Activity Based Costing
Journal of Cost Management, Spring; pp. 14-22.

Turney, P. (1992): Activity Based Management
Management Accounting (USA), 1.; pp. 20-25.

Turney, P./Anderson, B. (1989): Accounting for Continuous Improvement
Sloan Management Review, Winter, pp. 34-47.

Ute, A. (Hrsg.) (1997): Wert
Gabler Wirtschaftslexikon, 14. Aufl.
Gabler, Wiesbaden; pp. 4345.

Újvári, G. (1992): Önköltségszámítás
In: Baricz, R. (szerk.): Számvitel II., kézirat
Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Yin, R. K. (1989): Case Study Research: Design and Method
SAGE; Newbury Park, CA

Vértessy, E. (1984): A normatív költség számítás bevezetésének lehetőségei a tejiparban
Disszertáció, Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest

Villányi, M. (1981): A számvitel a hatékony és takarékos gazdálkodás szolgálatában
Számvitel és ügyviteltechnika, 10-11.; pp. 418-421.

Wagenhofer, A. (1993): Kostenrechnung und Agency Theory
In: Weber, J. (Hrsg.) (1993): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung: Entwicklungsperspektiven für die
90-er Jahre
Schäffer-Poeschel, Stuttgart; pp. 161-185.

Wall, B./Doerflinger, M. (1999): Making Intangible Assets Tangible
Knowledge Management Review, September-Oktober; pp. 28-33.

Weber, J. (1989): Change Management für die Kostenrechnung – Zur Neuorientierung des beständigen
Wandels der Kostenrechnung
In: Scheer, A-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV: Rechnungswesen im Unternehmen der 90er Jahre
Physica-Verlag, Heidelberg; pp. 30-47.

Weetman, P. (1997): A vezetői számvitel alapjai
Pénzügyi és Számviteli Főiskola, Budapest

Welge, M.K./Amshoff, B. (1997): Neuorientierung der Kostenrechnung zur Unterstützung der strategischen Planung
In: Franz, K.-P./Kajüter, P. (Hrsg.): Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung
Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 1997; pp. 59-80.

Wieding, A. (2000): Leistungsrechnung. Ein prozessorientierter Ansatz
Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden

Wiersema, W.H. (1995): Activity-based Management: Today's Powerful New Tool for Controlling Costs and Creating Profits
Amacom, New York (etc.)

Wilhelm, W./Albert, H./Kade, G. (1961): Wert
Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
Poeschel, Stuttgart; pp. 637-658.

Williams, K. (1989): CAM-I: On the Leading Edge
Management Accounting (USA), 6.; pp. 18-21.

Witt, F.-J./Witt, K. (1994): Controlling kis- és közép vállalkozások számára
Springer, Budapest

Wimmer, Á. (2000): A vállalati teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában
Doktori értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem

Woodward, J. (1958): Management and Technology
London (idézi Kieser, 1995; p. 212.)

Woodward, J. (1965): Industrial Organization: Theory and Practice
London (idézi Kieser, 1995; p. 212.)

Wurm, B. (1978): Kontenrahmenarten und Kostenrechnungssysteme in der Unternehmenspraxis
Rationalisierung; pp. 69-71.

Zdrowomyslaw, N. (1995): Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung
Oldenbourg, München

Zschocke, D. (1995): Modellbildung in der Ökonomie: Modell-Information-Sprache
Vahlen

Melléklet